

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE BORDEAUX

NULLITÉ ET IMPERFECTION

EN DROIT FISCAL

ÉTUDE COMPARATIVE DE DROIT CIVIL
ET DE DROIT FISCAL

THÈSE POUR LE DOCTORAT

SOUTENUE DEVANT LA FACULTÉ DE DROIT DE BORDEAUX

le Mardi 28 Juin 1932, à 3 heures du soir,

PAR

Jean YAIGRE

LAURÉAT DE LA FACULTÉ

BORDEAUX

IMPRIMERIE DE L'ACADÉMIE ET DES FACULTÉS

Y. CADORET

3, PLACE SAINT-CHRISTOLY, 3

1932

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE BORDEAUX

NULLITÉ ET IMPERFECTION

EN DROIT FISCAL

ÉTUDE COMPARATIVE DE DROIT CIVIL
ET DE DROIT FISCAL

THÈSE POUR LE DOCTORAT

SOUTENUE DEVANT LA FACULTÉ DE DROIT DE BORDEAUX

le Mardi 28 Juin 1932, à 3 heures du soir,

PAR

Jean YAIGRE

LAURÉAT DE LA FACULTÉ

BORDEAUX

IMPRIMERIE DE L'ACADÉMIE ET DES FACULTÉS

Y. CADORET

3, PLACE SAINT-CHRISTOLY, 3

1932

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE BORDEAUX

PROFESSEURS HONORAIRES :

MM. SAUVAIRE-JOURDAN, $\S$ I.; LESCURE, $\S$ I., $\S$;
DE BOECK, $\ast$, $\S$ I.; NOAILLES, $\S$ A.

- MM. FERRON, $\ast$, $\S$ I., *Doyen*, professeur de *Droit commercial*.
BENZACAR, $\ast$, $\S$ I., professeur d'*Economie politique*.
FERRADOU, $\S$ I., *Assesseur du Doyen*, professeur d'*Histoire du droit* et chargé d'un cours d'*Histoire du droit privé* (Diplômes d'études supérieures).
MARIA, $\S$ I., professeur de *Droit romain*.
MARGAT, $\S$ I., professeur de *Droit civil* et chargé d'un cours de *Droit international privé* (Licence).
BONNECASE, $\S$ I., professeur de *Droit civil* et chargé d'un cours de *Droit maritime* (3^e année).
PALMADE, $\S$ A., $\S$, professeur de *Droit civil*.
VIZIOZ, $\S$ I., professeur de *Procédure civile* et chargé d'un cours de *Droit civil comparé* (Diplôme d'études supérieures).
BONNARD, $\ast$, $\S$ I., $\S$, professeur de *Droit administratif* et chargé d'un cours de *Droit constitutionnel comparé* (Diplôme d'études supérieures).
POPLAWSKI, $\S$ I., professeur de *Droit criminel* et chargé d'un cours de *Législation industrielle*.
BOYÉ, $\S$ A., $\S$, professeur de *Droit romain*.
MOUNIER, $\S$ I., professeur d'*Économie politique*, chargé d'un cours d'*Histoire des doctrines économiques* (Diplôme d'études supérieures).
BIBIÉ, $\ast$, $\S$, professeur de *Droit international public*.
RÉGLADE, professeur de *Droit constitutionnel et administratif*.
GARRIGOU-LAGRANGE, professeur d'*Economie politique* et *Science financière*, chargé d'un cours de *Législation coloniale* (3^e année).
LABORDE-LACOSTE, $\S$ I., professeur à la Faculté de droit d'Aix, chargé d'un cours de *Droit civil* (Licence), des cours de *Droit civil* (Capacité) et d'un cours d'*Enregistrement*.
HUBRECHT, agrégé, chargé d'un cours de *Droit romain* (Licence 2^e année), d'un cours de *Pandectes* (Doctorat) et d'un cours d'*Histoire du droit public* (Diplômes d'études supérieures).
ROUSSEAU, chargé de cours (*Droit international public*).

- M. ARTIGUELONG, *Secrétaire*.
M^{me} COSTES, *Secrétaire adjointe*.
M^{me} SOUBIE, *Bibliothécaire*.

COMMISSION DE LA THÈSE

- | | |
|--------------------------------------|----------------|
| MM. LABORDE-LACOSTE, professeur..... | Président. |
| BONNECASE, professeur..... | } Suffragants. |
| VIZIOZ, professeur..... | |



NULLITÉ ET IMPERFECTION

EN DROIT FISCAL

ÉTUDE COMPARATIVE DE DROIT CIVIL ET DE DROIT FISCAL

INTRODUCTION

I. — Nullité et imperfection, au seul examen de ce titre, notre effort peut paraître complètement inutile. Pourquoi, nous dira-t-on, reprendre en droit civil ce problème des nullités, sur lequel tout a été dit ? Les noms les plus illustres de la science du droit se sont attachés à cette étude. Déjà, Aubry et Rau, Demolombe et Laurent, pour ne citer que des auteurs du siècle dernier, consacrent une partie de leurs œuvres à la théorie de l'invalidité de l'acte juridique. Le fait d'envisager la question sous l'aspect du droit fiscal ne lui confère pas une plus grande originalité. Ici, plus encore qu'en droit civil, le problème paraît définitivement tranché. Pourquoi rouvrir un débat, alors que les théoriciens et les praticiens du droit fiscal sont d'accord sur la solution à adopter ? Notre étude ne risque-t-elle pas, d'ailleurs, de faire double emploi avec les thèses assez

nombreuses sur la question ⁽¹⁾, aucun événement depuis la rédaction de la dernière monographie ne nécessitant un supplément d'étude ?

Malgré ces apparences pourtant contraires, nous ne croyons pas que l'œuvre que nous avons entreprise soit totalement dépourvue d'intérêt.

En effet, ce n'est point sous un aspect purement fiscal que nous envisageons cette étude, mais nous voulons, au contraire, nous efforcer, ainsi que nous l'indiquons dans notre rubrique, d'établir une comparaison entre le droit civil et le droit fiscal.

II. — Le moment nous paraît particulièrement opportun. Les problèmes que soulève le droit de l'enregistrement, semblent, depuis quelques années, bénéficier d'un regain d'actualité; une école nouvelle, ayant à sa tête M. Troabas, soutient, en effet, l'autonomie du droit fiscal. Sous cette formule, toute la question des rapports du droit civil et du droit fiscal est en jeu. Notre intention n'est point, certes, de reprendre une discussion qui oppose à la doctrine des autonomistes l'école des civilistes partisans d'une collaboration entre les deux disciplines. Nous voudrions, cependant, indiquer ici, en quelques mots, les données du problème ⁽²⁾.

(1) Boutin, *Influence de la nullité et de la résolution des contrats sur les perceptions du fisc*, th. Bordeaux, 1898; Georges Bray, *Nullités des actes en droit fiscal*, th. Paris, 1903; de Leiris, *De la théorie fiscale des nullités*, th. Lyon, 1900. On peut citer encore : Emile Aerts, *Influence de la résolution des actes juridiques translatifs de propriété sur la perception des droits d'enregistrement*, th. Nancy, 1904; Gustave Chevant, *De la résolution en droit fiscal*, th. Paris, 1910.

(2) Consulter sur ce point : Valette, *Mélanges*, t. 1, p. 195; Demante, *Principes de l'enregistrement*, 4^e éd., t. I, n° 3, p. 3; Edouard Thomas, *Des intérêts moratoires en droit fiscal* (*Revue du Droit belge*, 1891-1895, p. 354 à 365, p. 425-432); François Nouaille, *Etude des principales anti-*

« Jusqu'à ces dernières années, déclare M. Pilon, c'était une règle formulée presque à la manière d'un axiome, que le droit civil domine le droit fiscal. »⁽³⁾. La place secondaire qui était ainsi faite au droit fiscal devait provoquer de violentes réactions chez certains juristes et amener l'éclosion d'une thèse nouvelle : celle de l'autonomie. « On ne peut aborder l'étude du droit fiscal, écrit M. Trotabas, sans être frappé de la place exigüe qui est faite à cette discipline parmi toutes les autres disciplines juridiques. N'est-ce pas la doctrine civiliste qui, en refusant au droit fiscal l'indépendance dont il avait besoin pour se développer, en abusant de ces images faciles d'après lesquelles le droit fiscal serait inséré dans le droit commun

nomies entre le droit civil et le droit fiscal, th. Toulouse, 1896; Wahl, *Traité de droit fiscal*, t. I, Introduction, p. 15, et nos 68 à 70; Corneille, Conclusions précédant un arrêt du Conseil d'Etat du 21 janvier 1921 (D. P., 1922. 3. 34); Armilhon, *Des répercussions civiles des innovations fiscales*, th. Paris, 1923; Charles-Ambroise Colin, *La notion de revenu en matière de législation fiscale*, th. Paris, 1924, et note sous Cass. civ., 1^{er} juillet 1925 (D. P., 1926. 1. 19); E. Allix, *Traité de l'impôt sur le revenu*, en collaboration avec M. Lecerclé, Paris, 1926, 2 vol., t. I, p. 181 à 184; Savatier, *Le partage et les récentes lois fiscales*, D. H., 1926, chronique, p. 41; Trotabas, *Les rapports du droit fiscal et du droit privé*, D. H., 1926, chronique, p. 29-32; *Essai sur le droit fiscal*, dans *Revue de science et de législation financières*, 1928, p. 201 à 236; *Précis de science et de législation financières*, 2^e éd., 1931, nos 349 à 357; *La nature juridique du contentieux fiscal en droit français*, dans *Mélanges Maurice Hauriou*, 1929, p. 712 à 749 (Introduction) et p. 741 à 762 (seconde partie); Notes au *Dalloz périodique*, 1925. 3. 25; 1925. 3. 57; 1927. 3. 49; 1929. 3. 41; 1929. 1. 31; 1930. 3. 65; Henri Lalou, *Droit fiscal contre Code civil*, D. H., 1927, chronique, p. 9-12; Bonnetcase, *Précis de pratique judiciaire et extrajudiciaire*, Librairie Sirey, 1927, p. 413 à 443; Préface à la thèse de Palvadeau citée ci-après; Gény, Note au *Sirey*, 1927. 3. 41; Article, *Revue trimestrielle de droit civil*, 1931, p. 797 à 833; *Le particularisme en droit fiscal*; Eustache Pilon, *Principes et technique des droits d'enregistrement*, t. I : *Les principes*, Paris, librairie Dalloz, 1929, p. 44 à 56, nos 93 à 107; note au D. P., 1927. 1. 17; Gothot, *Cours de droit fiscal, Introduction générale et droits d'enregistrement*, 3^e éd., 1931, p. 611; André Palvadeau, *Les cessions de droits sociaux. Droit fiscal et droit civil*, th. Bordeaux, 1931, p. 14 à 41, préface de M. Bonnetcase.

(3) Pilon, *Principes*, op. cit., p. 44, n° 93.

ou le droit privé qui, à la fois, paraît-il, est à sa base et le domine, l'a proprement étouffé ? » (4). Pour desserrer cette étreinte, les autonomistes font du droit fiscal une discipline autonome qui se place non plus dans le cadre du droit privé, mais dans celui du droit public.

En quoi consiste exactement cette autonomie ? Ainsi que le fait remarquer très justement M. Gény, il est « certaines distinctions ou explications qui ne peuvent pas comporter d'hésitations sérieuses » (5). « La difficulté et le doute ne se présentent qu'au regard des dispositions fiscales qui établissent les tarifs et en règlent la liquidation en considération de *situations proprement juridiques*, c'est-à-dire prédéterminées suivant les règles du droit commun, le plus souvent droit civil et droit commercial » (6). En outre, les civilistes eux-mêmes reconnaissent « que le législateur, édictant les dispositions fiscales en fonction du droit commun, peut incontestablement déformer ou transformer ce droit commun pour mieux assurer l'application de ses tarifs » (7).

« L'enjeu de la discussion, écrit M. Trotabas, est très nettement posé. Nul ne conteste le pouvoir qu'a la loi de fixer les règles spéciales pour le droit fiscal. Il s'agit simplement de savoir si, la loi fiscale étant muette, le juge et l'interprète restent soumis ou non, pour résoudre une question de droit fiscal, à la règle de droit privé » (8). En présence de ce problème, la nouvelle école soutient que

(4) Trotabas, *Essai sur le droit fiscal* (Revue de science et de législation financières, 1928, p. 203).

(5) Gény, *Particularisme en droit fiscal* (Revue trimestrielle de droit civil, 1931, p. 814).

(6) Gény, *op. cit.*

(7) Gény, *op. cit.*, p. 815.

(8) Trotabas, *Essai sur le droit fiscal*, précité, p. 208.

le droit fiscal est un droit autonome, « parce que vis-à-vis du droit privé plus encore que vis-à-vis du droit administratif, il est déterminé par des règles de droit et par une juridiction spéciale. Il résulte de cette autonomie que dans l'ensemble, le droit fiscal doit s'appliquer et s'interpréter d'une manière spéciale et qu'il est vain de vouloir définir une attitude vis-à-vis du fisc en usant des analyses juridiques du droit privé » (9). Mais c'est encore dans les conclusions de M. le commissaire du gouvernement Corneille, précédant un arrêt du Conseil d'Etat du 21 janvier 1921 (10), que se trouve formulée avec le plus de netteté la doctrine autonomiste : « La loi fiscale frappe des états de fait et non des situations de droit. Elle saisit la matière imposable là où elle se trouve, sans s'inquiéter, de façon primordiale, des conditions où elle s'y trouve, sans se préoccuper de savoir ce qu'elle vaut en droit. »

On comprend alors qu'en présence de telles formules, la doctrine civiliste, et même certains théoriciens fiscaux, se soient émus et aient répondu en montrant qu'en matière d'enregistrement, ce ne sont pas des états de fait ou des situations de fait, mais « des faits juridiques, des opérations juridiques qui constituent la matière imposable, et que la situation de droit présente une telle importance que la Régie a le droit de restituer aux actes leur véritable nature pour percevoir l'impôt, non d'après la situation de fait prise par les parties, mais d'après la nature juridique de l'opération, c'est-à-dire en considération de la situation de droit des redevables » (11).

(9) Trotabas, D. H., 1926, *Chronique*, p. 31. Voir dans le même sens divers passages de l'article paru dans la *Revue de science et législation financières*, 1928, p. 216 à 228.

(10) Conclusions Corneille, Conseil d'Etat, D. P., 1922. 3. 34.

(11) Pilon, *op. cit.*, p. 31, n° 102.

Au fond, la divergence entre les deux doctrines, civiliste et autonomiste, n'est peut-être pas aussi grande qu'elle le paraît. Les partisans de l'autonomie font et ne peuvent pas ne pas faire une place au droit privé. M. Trotabas lui-même reconnaît « l'existence d'un certain fonds commun juridique qui rend le droit fiscal nécessairement tributaire du droit privé » (12). D'autre part, « ceux qui posent en règle que le droit civil domine le droit fiscal, y voient seulement aussi un droit commun avec lequel une réglementation spéciale et technique de l'impôt ne peut pas être incompatible » (13). La querelle se réduirait-elle à un simple malentendu ? C'est ce qui semble résulter des développements que M. Pilon consacre à cette question (14), et aussi de l'intéressant article de M. Génv, paru récemment dans la *Revue trimestrielle de droit civil*.

Toutefois — et nous reprenons ici les propres expressions de M. Génv — « en présence des formules inquiétantes de M. Trotabas et de son insistance à faire intervenir l'autonomie dans la discussion de la plupart des problèmes un peu délicats du droit fiscal contemporain » (15), il nous paraît intéressant de montrer tout ce que la théorie de l'autonomie a d'exagéré. Nous comprenons combien il serait périlleux d'essayer de faire à notre tour une théorie générale sur l'autonomie ou la dépendance du droit fiscal par rapport au droit privé. Notre originalité consistera justement à étudier un point très particulier du système fiscal et à rechercher dans quelle mesure l'Administration, les auteurs et la jurisprudence se sont écartés des règles de solution fournies par le droit civil.

(12) Trotabas, *Essai sur le droit fiscal*, Rev. précitée, p. 226.

(13) Pilon, *op. cit.*, 105, p. 53.

(14) Pilon, *op. cit.* Voir nos 93 à 107, particulièrement n° 105.

(15) Génv, article précité, p. 823.

III. — De ce point de vue, nulle question ne nous paraît plus digne de fixer notre choix que la théorie des nullités. C'est, en effet, un des problèmes qui ont le plus attiré l'attention des juristes, aussi bien en droit civil qu'en droit fiscal. La publication de récents travaux en droit civil, particulièrement les thèses de M. Japiot et de M. Piédelièvre et l'ouvrage de M. Bonnecase ⁽¹⁶⁾, en constituent une preuve. L'opposition apparente des solutions proposées par les deux disciplines ne fait qu'augmenter pour nous l'intérêt de cette étude. Au fameux axiome de droit civil : « *Quod nullum est nullum producit effectum* », le droit de l'enregistrement oppose, en effet, la règle définitivement établie de l'exigibilité du droit proportionnel sur l'acte nul. Il nous a semblé intéressant de rechercher si ces deux formules étaient irréductibles, ou au contraire si le droit fiscal avait adopté une solution compatible avec les principes du droit privé.

Enfin et surtout, il est une question proche de la théorie des nullités qui nous a paru mériter une étude assez approfondie : c'est celle de l'imperfection. L'examen des développements consacrés par la plupart des auteurs fiscaux à l'acte imparfait et des décisions jurisprudentielles rendues sur cette matière laisse une impression de désordre et d'incertitude que nous voulons essayer de dissiper. Par là nous ne pensons pas nous écarter du but que nous nous sommes proposé dans cette étude, c'est-à-dire la détermination des rapports du droit civil et du droit fiscal. Il nous

(16) Japiot, *Des nullités en matière d'actes juridiques. Essai d'une théorie nouvelle*, th. Dijon, 1909; Jacques Piédelièvre, *Des effets produits par les actes nuls. Essai d'une théorie d'ensemble*, th. Paris, 1911; Julien Bonnecase, *Supplément au Traité théorique et pratique de droit civil de Baudry-Lacantinerie*, t. III, Librairie Sirey, 1926, p. 1 à 216.

suffit de citer trois ouvrages parus récemment pour montrer les liens qui, d'après certains auteurs, unissent la théorie de l'imperfection au droit civil. C'est tout d'abord M. Bonnecase, qui, dans son *Supplément au Traité de Baudry-Lacantinerie*, découvre dans le droit fiscal un intérêt nouveau à la distinction de l'inexistence et de la nullité. Relativement à la perception de l'impôt de l'enregistrement, « nous estimons, quant à nous, écrit le savant professeur, que l'acte inexistant ne devrait pas être placé sur le même rang que l'acte nul... Le principe est d'évidence à nos yeux : étant donné que les droits d'enregistrement constituent un impôt sur les actes et mutations, cet impôt ne doit rationnellement frapper que des actes valables comme tels et répondant, par suite, à une réalité, comme aussi des mutations réellement effectuées » (17). C'est à ce passage particulièrement significatif que nous devons l'idée de notre thèse. Au surplus, ne retrouvons-nous pas dans les deux plus récents traités d'enregistrement des formules analogues ? C'est M. Pilon (18) qui écrit : « En droit civil, la distinction des actes inexistants et des actes nuls d'une nullité absolue n'est pas faite par tout le monde, et, en effet, elle ne paraît pas, au point de vue civil, avoir des raisons pratiques pour s'imposer. En droit fiscal, par contre, la distinction est certaine et fort nette : sur l'acte nul est exigible le droit auquel il est assujéti d'après sa nature ; sur l'acte imparfait présenté à la formalité, le receveur ne peut percevoir que le droit fixe des actes innomés. » Et dans la troisième édition de son *Cours de droit fiscal*, parue en 1931, M. Gothot (19) n'indique-t-il

(17) Bonnecase, *Supplément au Baudry*, t. III, p. 148 et s.

(18) Pilon, *op. cit.*, p. 267. n° 522.

(19) Gothot, *op. cit.*, p. 100.

pas que « l'acte que le droit civil qualifie d'inexistant et auquel les auteurs du droit fiscal ont réservé la dénomination d'imparfait... ne peut en aucune façon légitimer la perception de l'impôt » ?

On voit ainsi quel excellent terrain d'application pour l'étude des rapports du droit civil et du droit fiscal nous est fourni par ces notions de nullité et d'imperfection.

IV. — Ces termes, pris dans leur sens le plus large, comprennent d'ailleurs un domaine très étendu, que le caractère même de cette étude ne nous permet pas d'envisager dans son entier. Comment, alors, nous limiter ? Dans tout le problème des nullités, il est un événement dont l'importance nous paraît capitale. C'est l'*intervention de la justice*. La situation en droit fiscal, notamment les règles de perception, changent complètement suivant que le moment de la décision judiciaire se place avant ou après celui de la formalité. En outre, le jugement qui prononce la nullité a une autre conséquence particulièrement importante en droit fiscal, les parties pouvant, en effet, obtenir la restitution des droits d'enregistrement perçus sur un acte postérieurement annulé.

Négligeant ces questions de restitution et d'effets de la nullité prononcée, nous nous placerons uniquement dans l'hypothèse où *une décision de justice n'est pas encore intervenue*. Sans doute, notre sujet ainsi délimité nous paraît assez vaste; mais aussi le titre même de cette étude nous impose cette discrimination.

La théorie de la restitution des droits d'enregistrement correspond, en effet, en droit civil, non point à la théorie des nullités, mais à celle de la restitution de l'indû. La loi du 18 janvier 1912, modifiée par la loi du 31 jan-

vier 1914, qui organise la restitution des droits d'enregistrement, forme au surplus un tout, et l'on y trouve traités, à côté du problème de l'acte annulé judiciairement, celui de l'opération juridique annulée volontairement par accord amiable et celui de la résolution judiciaire ou volontaire. Ajoutons d'ailleurs que cette loi a été déjà étudiée dans de nombreux ouvrages que nous n'aurions pu que reproduire avec quelques variations ⁽²⁰⁾.

Quant au problème de la perception sur l'acte annulé, il s'agit beaucoup plus des effets de l'annulation que de la nullité proprement dite. Les auteurs civilistes l'ont d'ailleurs parfaitement compris, puisqu'ils étudient dans un paragraphe spécial « Les effets de la nullité prononcée » ⁽²¹⁾. Nous ne méconnaissions pas l'intérêt de cette question. Il nous suffit, pour en montrer l'importance, de rappeler la lutte longuement poursuivie entre la doctrine fiscale et l'Administration, qui après plus d'un demi-siècle d'efforts a abouti à un revirement de jurisprudence et au célèbre arrêt de la Cour de cassation du 28 janvier 1890 ⁽²²⁾. Mais dans cette discussion, ni les principes civilistes, ni la théorie des nullités en particulier n'étaient en jeu; c'était plutôt la fameuse théorie des droits acquis, dont l'étude nous amènerait trop loin de notre sujet, qui faisait l'objet de toutes les controverses.

(20) Citons parmi les thèses : Demuth, *De la restitution des droits d'enregistrement régulièrement perçus*, th. Paris, 1912; Fourcade, *La restitution des droits d'enregistrement*, th. Toulouse, 1913; Drouin, *La restitution des droits d'enregistrement*, th. Paris, 1915; Salmon, *La restitution des droits simples d'enregistrement de l'origine à nos jours*, th. Lyon, 1920.

(21) Voir notamment : *Traité pratique de droit civil français*, par Planiol et Ripert, t. VI, 1930, *Obligations*, p. M. Esmein, p. 437 et s., la section intitulée : « Effets de la nullité prononcée ».

(22) Cass. civ., 28 janv. 1890, D. P., 90. 1. 177, S., 90. 1. 225.

V. — Nous ne regrettons pas trop, d'ailleurs, ces éliminations, puisque nous limitons ainsi notre effort à la question qui est, à notre point de vue, la plus intéressante : celle de la *perception sur un acte nul non encore annulé*. C'est à son sujet, en effet, que se pose, avec le plus de netteté, le problème de la collaboration ou de l'antinomie du droit civil et du droit fiscal. La nature de la nullité, les diverses catégories d'invalidité des actes juridiques, les effets produits par l'acte nul non annulé, tels sont les points importants de la théorie civiliste des nullités qui doivent être examinés pour résoudre le problème en droit fiscal.

Il s'agit, en effet, d'un acte manquant d'un élément essentiel à sa formation ou renfermant simplement une cause de nullité, qui est soumis à la formalité de l'enregistrement. Or, d'après sa définition, l'enregistrement est un impôt sur les « actes et les mutations ». L'acte change-t-il de caractère par suite de la nullité dont il est entaché ? En d'autres termes, la nullité est-elle un état de l'acte ? Celui-ci peut-il être comparé à un organisme frappé de maladie ? D'autre part, lorsque l'acte manque d'un élément essentiel à sa formation, perd-il le caractère d'acte juridique et échappe-t-il ainsi à l'enregistrement ? Suivant le parti que l'on adopte sur ces questions en droit civil, on est amené à apprécier différemment la solution fiscale.

La distinction entre les différentes causes de nullité n'a pas une moins grande importance. La théorie civiliste établit, en effet, des degrés parmi les causes d'invalidité dont un acte peut être affecté ; c'est ainsi que l'on oppose les nullités absolues aux nullités relatives, l'inexistence à l'annulabilité. On peut alors se demander si ces distinctions présentent une utilité en droit fiscal et si les règles

de perception varient suivant la nature de la nullité dont l'acte est affecté.

Enfin, quelles sont les conséquences de la nullité non encore prononcée et de l'inexistence non constatée ? L'acte nul non annulé est-il susceptible de produire des effets de droit ? On s'aperçoit de l'importance qui s'attache à la solution de ces questions, même en droit fiscal. Si, en effet, l'acte entaché d'une cause de nullité est susceptible d'être exécuté, on comprendrait mal qu'il soit exempté de l'impôt.

Par contre, d'autres problèmes soulevés par la théorie civiliste nous paraissent, pour notre sujet, d'une importance secondaire. Ce sont notamment la prescription ou la confirmation des actes nuls, ou encore la portée de la nullité, c'est-à-dire les personnes qui peuvent se prévaloir de l'invalidité de l'acte juridique.

Sur ce dernier point, une remarque nous paraît indispensable. La question qui se pose pour nous en droit fiscal est de savoir si les parties peuvent invoquer la nullité dont un acte est affecté pour soustraire ce dernier à la perception du droit proportionnel. Mais l'Administration ne peut-elle, à son tour, se prévaloir de la cause d'invalidité de l'acte pour percevoir un droit plus élevé, soit sur cet acte, soit sur un autre acte passé en conséquence du premier ? Il semblerait que cette question dût rentrer dans le cadre de notre étude, mais on doit remarquer, cependant, que la discussion porte ici beaucoup moins sur le droit qu'ont certaines personnes d'invoquer la nullité d'un acte que sur le caractère même de la Régie, que certains considèrent comme un créancier, d'autres comme un tiers par rapport aux contribuables ⁽²³⁾.

(23) Nous reviendrons d'ailleurs sur ce problème dans notre troisième chapitre. Voir *infra*, p. 214 et s.

VI. — En résumé, le problème fondamental consiste à nous demander *si les parties peuvent invoquer la nullité ou l'inexistence d'un acte pour se soustraire à la perception du droit d'enregistrement* et si l'interprète de la loi fiscale, en l'absence de textes spéciaux sur la question ⁽²⁴⁾ et en présence d'une théorie civiliste bien établie, a méconnu les principes du droit privé et les a sacrifiés aux besoins de la perception.

Pour répondre à ces questions, il nous paraît indispensable de rassembler, préalablement à toute discussion et à toute comparaison, les éléments de la solution. Cette partie analytique comprendra à la fois une étude doctrinale et une étude jurisprudentielle qui formeront les deux premiers chapitres de cette thèse. A côté de l'élément rationnel mis en relief par l'examen de la doctrine, il y a lieu, en effet, de faire une place importante à l'élément expérimental représenté par les décisions des tribunaux et les solutions administratives. Le but qui est ici poursuivi, nous amènera à envisager parallèlement la théorie des nullités en droit civil et en droit fiscal. Sans doute, certains développements pourront paraître longs et dépourvus d'intérêt; mais ils retrouveront toute leur valeur lors de l'étude critique et synthétique que nous ferons dans notre troisième et dernier chapitre. Ayant à notre disposition tous les matériaux nécessaires, il nous sera possible d'apprécier les arguments invoqués par le droit fiscal en faveur de la perception de l'impôt sur les actes nuls non annulés, de déterminer ce qu'est l'acte imparfait et à quoi il correspond en droit civil. Nous pourrons, en un mot, établir les rapports du droit civil et du droit fiscal sur la nullité et l'imperfection.

(24) Voir *infra*, p. 194 à 198.

CHAPITRE PREMIER

ETUDE DOCTRINALE

L'étude de la doctrine, indispensable à la solution de toute question de droit, nous paraît présenter pour notre sujet une importance capitale.

On l'a dit avant nous : « La théorie des nullités est une des plus obscures et des plus flottantes qu'il y ait dans le droit civil » ⁽¹⁾, et l'imprécision des définitions et de la terminologie n'est pas une des moindres causes de cette obscurité.

Certains, en particulier les rédacteurs de thèses fiscales, se sont efforcés de dégager dans un chapitre préliminaire des définitions indiscutables, mais ils n'ont pu se garder de l'influence des théories alors à la mode et ce qu'ils croyaient définitif nous paraît aujourd'hui sujet à revision. La théorie des nullités, surtout en droit civil, a subi des modifications continuelles. Les expressions : acte nul, inexistence, annulabilité, nullité relative, nullité absolue, prennent un sens différent suivant les auteurs qui les emploient.

Comme nous n'avons pas la prétention de présenter à

(1) Planiol, *Traité élémentaire de droit civil français*, 11^e éd., t. I, n° 328. Voir également Demolombe, *Cours de code Napoléon*, t. III, n° 237 : « Une théorie générale et complète des nullités... je n'hésite pas à dire... que la doctrine elle-même a toujours, jusqu'à présent, échoué dans l'entreprise de la fonder. » De même, Gabba, *Nuove questioni di diritto civile*, t. I, 1903, p. 39, cité par Japiot, th. précitée, p. 7, note 2.

notre tour une théorie nouvelle, surtout après les grands noms qui se sont attachés à l'étude de cette question et pour ne pas encourir le reproche que l'on peut adresser à nos devanciers, nous nous efforcerons simplement de choisir, parmi les nombreux systèmes proposés, les idées essentielles dont la connaissance est indispensable pour établir notre comparaison entre le droit civil et le droit fiscal.

L'étude de la doctrine fiscale que nous ferons parallèlement à celle de la doctrine civiliste nous permettra de préciser le problème, également au point de vue du droit de l'enregistrement.

Pour rassembler ainsi les éléments de la comparaison que nous avons l'intention d'établir, un exposé évolutif nous paraît le plus rationnel.

Nous l'avons dit, la théorie civiliste s'est constamment modifiée, et de son côté la théorie fiscale a varié dans son argumentation et même dans ses conclusions. Dans cette évolution, deux moments — on ne peut dire deux dates — présentent une importance particulière, aussi bien en droit civil qu'en droit fiscal.

Ce sont, d'une part, le milieu du ^{xix}^e siècle, où la théorie civiliste se renouvelle par la mise en relief de la notion d'inexistence et où les auteurs fiscaux abandonnent les solutions préconisées par leurs devanciers; d'autre part, le début de notre siècle, marqué par l'apparition d'une théorie nouvelle en droit civil et par une transformation dans l'argumentation fiscale.

Aussi serons-nous amené, dans cet exposé doctrinal, à envisager trois périodes qui auront naturellement pour limites les époques que nous venons d'indiquer.

SECTION PREMIERE

La théorie des nullités dans l'ancien droit et au début du XIX^e siècle.

S'il nous fallait caractériser d'un mot la période que nous avons entrepris de décrire, nous pourrions, sans risque d'erreur, l'appeler période d'hésitations. Rien de moins précis, en effet, que les théories émises sur les nullités jusqu'à la seconde moitié du XIX^e siècle.

Avant tout exposé doctrinal, il nous paraît indispensable de nous justifier d'une critique que l'on ne manquera pas de nous adresser. Pourquoi rapprocher, dans une même section, l'ancien droit et le droit moderne ? L'objection, exacte dans son principe, perd de son importance lorsqu'il s'agit de la théorie des nullités, dans laquelle les textes ne jouent qu'un rôle secondaire.

Le Code civil de 1804, en effet, ne parle des nullités que d'une manière imprécise et fragmentaire⁽²⁾. D'ailleurs, remarque M. Bonnecase : « Dans notre conception, ou plus exactement dans la doctrine classique, le sort de la notion d'inexistence des actes juridiques n'est nullement lié à la

(2) M. Japiot va même jusqu'à marquer le silence de la loi : « Préparé par des rédacteurs aussi dépourvus d'idées systématiques sur la matière des nullités, le Code renferme, moins encore que les travaux préparatoires, des affirmations nettes d'une certaine généralité. Il façonne plutôt les détails. » L'auteur critique ensuite, ceux qui, prenant « des décisions particulières, les présentent comme des applications des principes généraux nulle part formulés » ; il ajoute : « Le caractère artificiel de ces déductions a été trop bien mis en relief pour que nous ayons dès maintenant à reprendre ces discussions en détail, alors surtout que les défenseurs les plus ardents de ces théories ont parfois, ouvertement, renoncé à trouver des arguments de textes précis et avoué le silence de la loi. » (Japiot, *op. cit.*, p. 113 et s.)

consécration expresse de celle-ci par des textes du Code civil. Cette notion domine les textes plutôt qu'elle ne leur est subordonnée. »⁽³⁾.

La même constatation peut être faite pour le droit fiscal, mais avec beaucoup plus de certitude. Dans la loi du 22 frimaire an VII, loi fondamentale de l'enregistrement, il n'est question des nullités que comme sanctions de l'inobservation de certaines formalités. Nous verrons d'ailleurs l'embarras dans lequel se sont trouvés les auteurs fiscaux partisans de la méthode exégétique pour justifier, par des arguments de textes, la théorie fiscale des nullités.

§ I. — DOCTRINE CIVILISTE.

N° 1. — ANCIEN DROIT.

Le désaccord le plus absolu règne parmi les auteurs sur les conclusions fournies par les études historiques. Les uns, comme Hartemann et Pize⁽⁴⁾, prétendent trouver la théorie complète des nullités dans le droit romain et l'ancien droit. D'autres, comme M. Japiot⁽⁵⁾, essayent de démontrer l'absence de théories systématiques et absolues dans l'ancien droit.

En réalité : « Qu'on le veuille ou non, écrit M. Bonnecase, les conclusions des historiens les plus éminents du droit de notre époque sont vagues et partant inopérantes en notre matière; elles n'établissent ni ne contredisent d'une manière directe et expresse la consécration nette

(3) Bonnecase, *Suppl. au Baudry*, t. III, p. 155-156.

(4) Hartemann, *Etude sur la distinction des actes inexistants et des actes annulables*, th. Nancy, 1889, p. 103 à 236; Pize, *Essai d'une théorie générale sur la distinction de l'inexistence et de l'annulabilité des contrats*, th. Lyon, 1897, p. 13 à 58.

(5) Japiot, th. *op. cit.*, p. 107.

et distincte, par l'ancien droit et le droit romain, de l'inexistence, de la nullité absolue et de la nullité relative des actes juridiques. Sous la plume des historiens, ces termes sont employés les uns pour les autres. » ⁽⁶⁾.

Nous ne retiendrons de l'ancien droit que les trois derniers siècles, seuls importants dans une étude fiscale. Deux noms les dominent : d'Argentré et Dumoulin.

On peut se demander, en premier lieu si, pour ces auteurs, les nullités ont toutes les mêmes caractères.

Il semble bien que d'Argentré, dans ses *Commentaires sur les coutumes de Bretagne*, ait distingué deux catégories parmi les nullités : d'une part, les contrats nuls de plein droit; de l'autre, les contrats simplement annulables. Nous n'en voulons, comme preuve, que ce passage unanimement cité : « *Non omnes causæ (nullitatis) eosdem effectus generant. Sunt enim causæ quædam quæ perpetuam et indeficientem prohibitionis naturam habent et nullitates indicunt, ut cum illicite et contra bonos mores contrahitur. Sed sunt nullitates alterius generis quæ privatas causas et interesse respiciant atque hæc fere alio jure habentur.* » ⁽⁷⁾.

Le commentateur des coutumes de Bretagne signale ensuite l'intérêt que présente sa distinction, car les actes « *quæ ex publicis causis nullæ sunt rescisionibus non indigent... Tales nullitates ipsum actum per se afficiunt* » ⁽⁸⁾, à l'inverse des actes « *quæ privatum interesse*

(6) Bonnecase, *Suppl. au Baudry*, t. III, p. 80 à 103, particulièrement p. 103.

(7) D'Argentré, *Commentarii in patrias Britonum leges*, sur l'article 266 glose « de qualitatibus titulorum », cap. II, n° 11, *Opera omnia*, éd. 1621, c. 1008.

(8) D'Argentré, *op. cit.* sur l'art. 283, glose I, nos 10 et 11; *Opera omnia*, éd. 1621, c. 1368.

respiciunt », pour lesquels la rescision doit être prononcée.

En résumé, distinction par d'Argentré de deux sortes de nullités d'ordre public ou d'ordre privé quant à leurs causes, absolues ou relatives quant à leurs effets.

Dumoulin⁽⁹⁾ sépare également les actes nuls (*nulli*) et les actes annulables (*annulandi per rescisionem*). C'est ainsi que lorsque le mineur a vendu un de ses immeubles « *facit actum ipso jure nullum et nullum dominium, nullam possessionem perdit* »; au contraire, au cas de lésion, une annulation est nécessaire. Dumoulin fait également une différence entre les nullités apparentes et les nullités latentes : « *Nullitas evidens vel quæ in continenti probari offertur impedit executionem ut decidant omnes Doctores.* »⁽¹⁰⁾. A l'opposé, dans certains cas de nullité, il peut y avoir une apparence de validité suffisante pour que l'acte produise des effets tant que la nullité n'a pas été déclarée.

La terminologie devient plus incertaine dans les siècles qui ont suivi celui des deux grands jurisconsultes que nous venons de citer. Domat confond notamment les nullités et les rescisions sous la rubrique : « Des rescisions et restitutions en entier », car il examine dans ce titre toutes les invalidités des actes juridiques. Pothier, lorsqu'il parle des nullités, surtout en matière de mariage, est assez obscur. Néanmoins, la distinction des nullités absolues et des nullités relatives n'est pas oubliée. Nous en avons la preuve dans les *Observations sur la coutume de Bourgo-*

(9) Dumoulin, *Commentarii in Consuetudines Parisienses*, p. 73, n° 26.

(10) Dumoulin, *Consilium XXI*, n° 3; *Opera omnia*, Paris, éd. 1681, t. II, p. 873.

gne⁽¹¹⁾, rédigées au xviii^e siècle par le président Bouhier. « Nos auteurs, écrit-il, distinguent deux sortes de nullités. Les unes ont pour principe l'intérêt public. De telles nullités sont appelées absolues, en ce sens qu'elles peuvent être opposées par toutes sortes de personnes et qu'elles anéantissent l'acte essentiellement et radicalement, en sorte qu'on le regarde comme non fait et non avenu... Les autres nullités sont celles qui ont été introduites en faveur de certaines personnes... elles sont appelées respectives ou, selon d'autres, causatives, parce qu'elles ne peuvent être opposées que par ceux au profit de qui elles ont été établies. »

En résumé, notre ancien droit a connu la distinction des nullités absolues et des nullités relatives et a marqué l'intérêt qu'elle présente, particulièrement au point de vue des personnes qui peuvent s'en prévaloir, des causes de nullités et de leurs effets.

N^o 2. — LA DOCTRINE CIVILISTE
DE LA PREMIERE MOITIE DU XIX^e SIECLE

L'apparition du Code civil, en 1804, ne provoque pas la formation d'une école nouvelle, et la plupart des commentateurs, s'en tenant à la méthode exégétique normale après un tel ouvrage, se bornent à adopter les solutions de l'ancien droit.

Dans la première moitié du xix^e siècle, deux auteurs présentent cependant un certain intérêt; ce sont Toullier et Solon.

(11) Bouhier, *Observations sur la coutume de Bourgogne*, chap. xix, §§ 12 et 13; *Œuvres de jurisprudence de M. le président Bouhier*, recueillies par Joly de Berry, Dijon, éd. 1787, p. 526-527.

Toullier ⁽¹²⁾ sépare les nullités de droit, des nullités par voie d'action. La citation qui va suivre nous permettra de comprendre ce que l'auteur entend par ces expressions : « La nullité de droit ou de plein droit est prononcée par la loi dans le cas d'un vice extrinsèque et apparent, dont la visibilité empêche le contrat de se former, parce que la loi s'y oppose d'avance... Au contraire, si le contrat renferme un vice intrinsèque et caché, si, par exemple, il a été extorqué par erreur, violence ou dol, etc., il est essentiellement nul, mais cette nullité, quoique radicale, n'est pas visible. Jusqu'à ce que le vice soit découvert, il existe au moins l'apparence d'un contrat, et cette apparence a l'effet de la réalité, tant qu'elle n'est pas détruite par un jugement. Voilà ce qu'on appelle rescision ou restitution. » ⁽¹³⁾.

L'ouvrage de Solon, paru en 1835, nous donne l'état de la doctrine à l'époque que nous avons entrepris de décrire. Il est intitulé : *Théorie sur la nullité des conventions et des actes de tous genres en matière civile*.

Solon écrit notamment : « Les nullités se divisent en nullités absolues et en nullités relatives. Les premières sont celles que la loi a prononcées en faveur de tous ceux qui peuvent avoir intérêt à s'en prévaloir; de pareilles nullités réduisent l'acte à un pur fait. Elles sont si graves qu'elles dégagent les parties contractantes de leurs promesses respectives... Les nullités relatives sont celles qui résultent de la contravention à une loi dont les dispositions n'intéressent que certaines personnes ou certaines communautés. » Il ajoute : « La distinction entre les nul-

(12) Toullier, *Le droit civil français suivant l'ordre du Code*, 6^e éd., vol. 4, 1^{re} partie.

(13) Toullier, *op. cit.*, n^o 521.

lités absolues et les nullités relatives est essentielle. C'est même une de celles qu'il importe le plus de connaître. »⁽¹⁴⁾.

Pour résoudre le problème des effets produits par l'acte nul non encore annulé, Solon distingue entre les nullités absolues et les nullités relatives. Après avoir démontré que la maxime « *Quod nullum est nullum producit effectum* » est inapplicable au cas où c'est l'acte instrumentaire qui est entaché de nullité, il soutient que par rapport aux conventions la maxime s'applique dans toute son étendue, sauf le cas d'annulabilité. « Avant le jugement, écrit-il, il faut distinguer le titre nul de nullité absolue et celui qui n'est atteint que d'une nullité relative. Le titre absolument nul étant réduit à un pur fait par la loi qui prononce la nullité, ne produit aucune action et aucune exception. Quant au titre entaché d'une nullité relative, il faut encore distinguer celui qui est nul de plein droit et celui qui est simplement annulable. Le premier est, par rapport à celui en faveur duquel la nullité a été établie, comme s'il n'existait pas; mais si le titre n'est qu'annulable, il doit être réputé valable jusqu'au moment où le juge l'a annulé. »⁽¹⁵⁾.

En somme, deux traits essentiels résument la doctrine de cette première moitié du xix^e siècle : distinction de deux classes de nullités, les nullités absolues et les nullités relatives, affirmation de la maxime : « *Quod nullum est nullum producit effectum*. »

Mais une transformation profonde devait se produire en France, dans la théorie des nullités, aux environs de l'année 1840, transformation due en majeure partie à la divul-

(14) Solon, *Traité des nullités*, t. I, p. 5-6,

(15) Solon, *op. cit.*, t. II, p. 88,

gation, grâce à Aubry et Rau, d'un ouvrage ayant obtenu en Allemagne un très grand succès : *Handbuch des Französischen civilrechts*, du professeur K. S. Zachariæ.

Ce qui constitue l'originalité de l'œuvre de Zachariæ, c'est l'opposition établie par l'auteur entre l'inexistence et la nullité, la distinction des nullités absolues et relatives n'étant qu'une division secondaire à l'intérieur de la théorie des nullités. Voici, d'ailleurs, comment s'exprime Zachariæ : « L'idée de nullité présuppose un acte qui serait valable d'après sa nature ou son principe juridique si l'on faisait abstraction de telle ou telle disposition particulière des lois positives. Ainsi, par exemple, l'attribut ne pourrait s'appliquer à une vente qui n'aurait été conclue que fictivement, sans stipulation de prix, ou qui manquerait d'objet..., ni aussi à un acte que toutes les parties intéressées n'auraient point signé, car dans ces deux cas et dans d'autres semblables, le fait qui pouvait seul fonder des droits et des obligations n'a pas eu lieu; en d'autres termes, il ne faut pas confondre l'acte nul et l'acte non existant ⁽¹⁶⁾. »

Cette théorie devait connaître une fortune considérable, mais son plein épanouissement correspond plutôt à la seconde moitié du XIX^e siècle, qui sera étudiée dans la section suivante.

§ II. — DOCTRINE FISCALE.

Suivant le plan que nous avons adopté pour l'exposé du droit civil, nous sommes amené à grouper sous une même rubrique les développements consacrés à l'influence de la

(16) Zachariæ, *Le droit civil français*, trad. Masse Vergé, éd. 1854, p. 48.

nullité sur la perception fiscale, par nos anciens auteurs et les auteurs fiscaux du début du xix^e siècle.

N^o 1. — *ANCIEN DROIT.*

Nous ne retiendrons de l'ancien droit que ce qui nous est strictement nécessaire. Ce n'est point notre rôle de rappeler ici quels étaient les divers impôts perçus sous l'empire de notre ancienne législation ⁽¹⁷⁾. Il est bon, néanmoins, pour la clarté de notre exposé, d'indiquer que les droits d'enregistrement actuels étaient représentés par une multitude de taxes, parmi lesquelles certaines étaient perçues par le seigneur, comme le droit de lods et vente et le droit de relief, d'autres avaient été établies par la royauté, comme le droit de contrôle et le droit de centième denier.

Le droit de lods et vente, qui s'appelait aussi quint, requint, treizième, revention, suivant la coutume du fief, était un véritable droit de mutation, proportionnel au prix de vente, perçu par le seigneur à l'occasion d'une transmission de propriété à titre onéreux. Le droit de centième denier était un droit proportionnel établi par la royauté sur les actes soumis à l'insinuation et qui en constituait le salaire. Enfin, le droit de contrôle était un droit fixe et correspondait à ce que nous appelons actuellement les droits d'acte.

Quelle était l'influence de la nullité des actes de mutation sur la perception de ces droits ?

Dumoulin et d'Argentré paraissent distinguer entre les cas de nullité absolue et ceux de nullité relative.

(17) Voir sur ce point Bonneton, *Etude historique sur l'impôt et l'administration de l'enregistrement depuis leurs origines jusqu'à nos jours* Paris, Marchal et Billard, 1882.

Si Dumoulin écrit dans son *Traité des fiefs* ⁽¹⁸⁾ : « *Consuetudo loquens de venditione vel mutatione, intelligitur de valida. Gabellæ non debentur ex contractibus nullis aut invalidis* », d'Argentré procède avec plus de réserve. Son *Traité des droits du Prince* ⁽¹⁹⁾ indique bien : « *Indefinitum theorema traditur quoties de contractu lege aut consuetudine inducitur gabella, de contractu valido, et qui jure consistat intelligi. De his, qui nulli sunt nec rem nec appellationem, nec effectum convenire nec tales dispositiones his congruere* », mais son *Traité De Laudimiiis* ⁽²⁰⁾ semble établir une distinction entre les contrats qui sont nuls pour incapacité de la personne où défaut de la chose et ceux qui sont viciés par le dol, la crainte ou la fraude. Les premiers ne donnent point ouverture aux droits de lods et vente. Quant aux seconds, si la rescision n'en est pas demandée, ils prennent une force légale et les droits sont dus ⁽²¹⁾.

Mais une question se pose aussitôt. Ces droits de lods

(18) Dumoulin, *Traité des fiefs*, § 33, n^{os} 31, 32; *Opera omnia*, éd. 1681, liv. I, p. 392.

(19) D'Argentré, *Des droits du Prince*, art. 59, note 3, n^o 2; *Opera omnia*, éd. 1621.

(20) D'Argentré, *De Laudimiiis*, § 17; *Opera omnia*, éd. 1621, p. 2637.

(21) Voici d'ailleurs le passage de d'Argentré se rapportant à notre matière : « *Hic in universum statuenda regula. Quoties contractus nulli sunt ob inhabilitatem personæ aut rei, aut commercii impotentiam, nihil agi et quod de facto actum sit pro non facto haberi causa retro agente et inexistente materiæ, et formæ, id est consensui, atque ideo nullum effectum producere translationis dominii aut mutationis manus... Ex quo consequens est de talibus laudimia non deberi, cum consequentia sint contractus, quem lex in totum cum suo effectu annulat, et ad non actum redigit... et eadem de his qui nullo tempore possunt revallescere. Nam quibus dolus, vis, metus aut dolus re ipsa causam dedit, et si intra legitima tempora jure rescindi civili possunt, si tamen intra sua tempora petita rescisio non sit, revalescunt... Atque si rescisio perlata sit laudimia non debentur... Sed si tempora rescindendi lapsa sunt, contractus vires resumit et laudimia debentur.* » (*De Laudimiiis*, § 17, *Opera omnia*, c. 2367).

et vente, de quint, de requint, de relief, ont-ils le même caractère que notre impôt d'enregistrement ? Oui, répondent sans hésiter Championnière et Rigaud : « Les droits de mutation que nous payons aujourd'hui sont les droits seigneuriaux que l'on payait avant la destruction du régime féodal... La dette est exigible dans les mêmes circonstances à raison des mêmes mutations, elle se liquide à peu près de la même manière. » (22). « Il est difficile, écrivaient-ils dans leur Introduction, de résoudre sûrement une question de mutation sans s'appuyer des principes posés par Dumoulin dans son *Traité des fiefs ou des censives* ou par d'Argentré, son émule. » (23).

Une telle opinion est certainement exagérée, car « il faut tenir grand compte du changement radical opéré dans la constitution de la société par l'abolition de la féodalité. Les lods et ventes et autres profits casuels seigneuriaux pouvaient être considérés comme une émanation du droit de propriété; l'impôt de l'enregistrement est une émanation pure et simple du droit de souveraineté. » (24). Si la matière qu'ils atteignent est identique (faits juridiques, conventions, mutations, contrats), les droits féodaux et l'enregistrement diffèrent par leur nature même, les premiers étant une redevance pour le contribuable et un véritable droit réel du seigneur, le second, au contraire, étant une contribution d'intérêt commun à laquelle chaque contribuable est assujetti personnellement

(22) Championnière et Rigaud, *Traité des droits d'enregistrement, de timbre et d'hypothèque*, 2^e éd., 1839, n^o 1640, t. II, p. 65-66.

(23) Championnière et Rigaud, *op. cit.*, Introduction, p. 18, n^o 19.

(24) Gabriel Demante, *Principes de l'enregistrement en forme de commentaire de la loi du 22 frimaire, an VII*, 4^e éd., 1888, t. I, p. 5, n^o 6. Voir également sur les différences des droits féodaux et de l'impôt d'enregistrement, Bonnefon, *op. cit.*, p. 65 et s.

D'ailleurs, au xviii^e siècle, les règles de perception se transforment. Pour Boutaric, la solution est toute différente de celle proposée par d'Argentré et Dumoulin : « Le seigneur peut exiger le paiement des lods, quoique le contrat soit cassable ou nul, même si l'instance en cassation ou déclaration de nullité est commencée, sauf si le vice ne soit tel qu'il ne puisse apparaître promptement ou si l'acquéreur n'est pas encore parvenu à se mettre en possession. » (25). L'auteur admet toutefois une dérogation à ces principes au cas de nullité apparente.

Quant aux droits perçus par la royauté, « il faut distinguer, nous dit Bosquet (26), les droits qui sont les salaires de formalités auxquelles l'acte est essentiellement soumis dès qu'il est passé (tels sont les droits de contrôle) de ceux du centième denier qui sont les droits réels dus pour une mutation effective. Ces premiers droits sont dus et acquis sans retour dès le moment où la signature de l'acte est passée devant un officier public, nonobstant toute allégation de nullité; mais les droits réels ne sont exigibles pour un acte que l'on prétend nul que sous la condition de les restituer si la nullité est prononcée. Ils doivent être payés provisoirement, parce que les droits du roi ne peuvent rester en souffrance sous le prétexte de contestations qui s'élèvent entre les parties. »

Que conclure de ce bref exposé de la doctrine fiscale

(25) Boutaric, *Traité des droits féodaux et des matières féodales*, annoté par Sudre, p. 202. Voir également Boutaric, traité précité, éd. 1746, p. 222-223.

(26) Bosquet, *Dictionnaire raisonné des domaines et des droits domaniaux, droits de contrôle des actes des notaires et sous signatures privées, insinuations laïques, centième denier, petit scel, contrôle des exploits, formule, grèfes, droits réservés, francs fiefs, amortissement, nouvel acquêt*, etc. Rouen, éd. 1762, v^o Nullité, t. III, p. 70-71.

de l'ancien droit, sinon qu'il est impossible d'en tirer aucun argument définitif en faveur de telle ou telle théorie. Si d'Argentré distingue entre les nullités absolues et les nullités relatives à propos du droit de lods et vente, Boutaric adopte, pour le même droit, la distinction des nullités apparentes et latentes et Bosquet se prononce pour la perception du droit de mutation du centième denier quelle que soit la cause de nullité dont l'acte est affecté.

Cette incertitude de notre ancien droit fiscal rappelle l'imprécision déjà signalée des vieux auteurs sur la théorie des nullités. Cette analogie imprévue du droit civil et du droit fiscal méritait d'être notée et justifie la brève incursion que nous venons de faire dans le domaine de notre ancien droit.

N° 2. — LA DOCTRINE FISCALE DU DEBUT DU XIX^e SIECLE.

La loi du 22 frimaire an VII précède de quelques années l'apparition de notre Code civil. Mais alors que celui-ci a dès sa promulgation d'enthousiastes admirateurs et de zélés commentateurs, il nous faut attendre plus de trente ans pour trouver un ouvrage étudiant d'une manière scientifique la loi de frimaire. Sans doute existait déjà l'école administrative qui comptait parmi ses représentants Roland, Trouillet, Fessard, Masson de Longpré. Mais la plupart de leurs ouvrages, conçus dans un esprit uniquement pratique, contiennent des détails techniques qui font oublier le côté scientifique qui seul nous intéresse.

Le *Traité des droits d'enregistrement* de Championnière et Rigaud, paru en 1835, est le premier monument de l'école appelée par quelques-uns l'école critique du droit fiscal.

Mais voici que dans les ouvrages de doctrine apparaît,

à côté du terme nullité, une autre expression : celle d'*imperfection*. Que peuvent être les actes *imparfaits* ? Se différencient-ils des actes nuls ou au contraire présentent-ils avec ces derniers d'importantes analogies ? De toute façon, une étude complète des nullités en droit fiscal ne peut les passer sous silence. Aussi serons-nous amené à examiner successivement les actes nuls et les actes imparfaits.

I. LES ACTES NULS. — La doctrine fiscale des nullités au début du xix^e siècle se caractérise par cette idée qu'au point de vue de la perception sur un acte nul non encore annulé, il y a lieu de distinguer suivant la nullité dont l'acte est entaché.

Championnière et Rigaud, après avoir rappelé que la loi civile reconnaît deux espèces de nullités : les nullités de droit ou de plein droit et les nullités prononcées par voie d'action, trouvent dans cette division des actes viciés, la limite de l'exigibilité du droit de l'enregistrement. On comprend que le droit soit perçu sur les actes entachés de nullités par voie d'action, car les vices ne sont pas apparents et les actes subsistent jusqu'à l'annulation ; mais pour les actes frappés d'une nullité de plein droit, « comment supposer, disent les savants auteurs, que la loi frappe d'un droit de vente ou d'obligation... ce qu'elle défend aux juges de jamais prendre en considération ? » (27-28).

Pour l'auteur du *Répertoire Dalloz* : « La distinction généralement admise entre l'acte radicalement nul et l'acte simplement annulable ne doit pas être indifférente non plus en droit fiscal. » L'acte simplement annulable subsiste nonobstant le vice et peut servir d'assiette à l'impôt. L'acte radicalement nul ne doit pas rendre le droit

(27-28) Championnière et Rigaud, *op. cit.*, 2^e éd., p. 205.

exigible, car un droit de mutation, d'obligation ou de libération ne peut être perçu sur un acte qui, par un vice inhérent à sa substance, n'a produit et ne produira jamais ni mutation, ni obligation, ni libération. « D'ailleurs, ajoute l'auteur, pourquoi, grâce à la théorie de l'imperfection, exempter de la perception un acte où n'apparaît pas l'accomplissement des formalités voulues par la loi et exiger le droit proportionnel sur un acte dépourvu des conditions nécessaires à son existence, un contrat qui manque d'une chose qui en soit l'objet, celui qui n'a pas de cause, celui qui repose sur une cause illicite? » (29).

Aux arguments de principe, Dalloz ajoute des arguments de textes que nous nous contenterons pour le moment d'indiquer, nous réservant ultérieurement de les discuter. Ce sont les articles 34 et 40 de la loi de frimaire an VII. D'après l'article 34, certains exploits d'huissier sont déclarés nuls à défaut d'enregistrement dans les délais fixés, et le contrevenant, outre l'amende, doit de plus, à titre de peine, « une somme équivalente au montant du droit de l'acte non enregistré ». L'article 40, après avoir frappé de nullité certaines contre-lettres, ajoute : « Néanmoins, lorsque l'existence en sera constatée, il y aura lieu d'exiger, à titre d'amende, une somme triple du droit qui aurait eu lieu sur les sommes et valeurs ainsi stipulées. » Les textes sont formels, disent les partisans de la distinction des nullités absolues et des nullités relatives : ce n'est pas le droit lui-même qui doit être acquitté, mais une amende. Les droits proportionnels ne sont donc pas exigibles au cas de nullité.

Il est curieux de remarquer que les arguments invoqués

(29) Dalloz, *Jurisprudence générale. Répertoire méthodique et alphabétique de législation, de doctrine et de jurisprudence*, éd. 1849. V^o Enregistrement, n^o 240.

par l'auteur du *Répertoire Dalloz* ne l'ont pas convaincu définitivement lui-même. En effet, l'étude des éditions postérieures du *Répertoire* nous montre ce fervent défenseur de la distinction des nullités absolues et relatives passé au camp adverse et partisan de la théorie unitaire classique : la nullité, quelle qu'en soit la cause, ne met pas obstacle à la perception du droit proportionnel !

La même constatation doit être faite pour Demante. Mais il est indispensable de noter dans cette étude évolutive, les deux phases par lesquelles est passé l'auteur des *Principes d'enregistrement*. La première édition de l'ouvrage de Demante date de 1837. L'auteur, adoptant les théories professées par Championnière et Rigaud et par Pont, le rédacteur de la partie fiscale du *Répertoire Dalloz*, distingue entre les nullités absolues et les nullités relatives.

« L'acte entaché d'une nullité absolue, soutient Demante, n'encourt pas le droit proportionnel, car cet acte n'est pas l'opération tarifée par la loi. Quand la loi, par exemple, impose la vente, elle suppose la transmission possible d'une chose vénale, faute de quoi il n'y a pas vente; le droit de vente n'est donc pas encouru, et s'il a été perçu, il doit être restitué. Toutefois, pour autoriser ce résultat, il faut que la nullité de l'opération apparaisse de l'acte soumis à la formalité, car la perception doit être faite suivant la teneur des actes ». (30).

Nous retrouvons ainsi cette idée d'apparence déjà signalée à propos de Championnière et Rigaud, idée qui, malgré la diversité des termes employés, rend très proches les théories que nous venons d'exposer.

(30) Demante, *Exposition raisonnée des principes de l'enregistrement en forme de commentaire de la loi du 22 frimaire an VII*, Paris, 1837, nos 54 et s., p. 28 et s.

Aux arguments de textes précédemment cités (art. 34 et 40 de la loi de frimaire), vient s'ajouter, pour Demante, l'article 43 du décret du 1^{er} mars 1808, qui interdit aux préposés de l'enregistrement d'enregistrer les actes et jugements contraires à l'inaliénabilité des biens formant les majorats.

Mais c'est dans sa quatrième édition que Demante formule la véritable conclusion pratique de la thèse soutenue par lui dans sa première édition : « Malgré tout ce que ce système peut avoir de spécieux, je ne crois pas devoir le maintenir. En voyant l'unanime réprobation que soulève chez les plus intelligents des employés le principe qui fait le receveur juge de la nullité des actes, en étudiant le faisceau de jurisprudence qui se forme tous les jours contre lui, j'ai dû soumettre mes idées à une revision sévère, et non sans perplexité j'ai fini par adhérer aux bases du système qui domine dans la pratique. Ce qui m'amène à cette rétractation, ce n'est pas tel ou tel argument de détail produit dans la discussion, c'est la considération du caractère général de l'impôt de l'enregistrement et de la nature des attributions des préposés. » (31).

Signalons enfin qu'à cette époque, un jurisconsulte civiliste, Toullier, n'a pas dédaigné de s'occuper de droit fiscal. Appliquant la distinction déjà signalée des actes nuls de droit et des actes soumis à rescision, il écrit : « Une conséquence de la différence que nous venons d'exposer relativement à l'exécution des actes nuls ou sujets à rescision, est que l'action en nullité doit suspendre la perception du droit de mutation si elle est formée avant

(31) Demante, *Principes de l'enregistrement exposés en forme de commentaire de la loi du 22 frimaire an VII*, 4^e éd., 1888, p. 81-82.

qu'il soit perçu... Le préposé de la Régie ne peut contraindre ni l'acquéreur, ni le notaire, à payer provisoirement le droit de mutation sur une vente nulle de droit. Ce serait donner la provision à un acte dont la loi défend aux juges de reconnaître l'existence, car lorsque la loi prononce la nullité d'un acte, elle défend implicitement aux juges de lui donner aucun effet. Au contraire, si je ne demandais que la rescision de l'acte pour violence, erreur, surprise, etc., le droit de mutation n'en doit pas moins être payé, sans attendre l'issue du jugement. » (32).

En résumé, pour les auteurs de la première moitié du xix^e siècle, il n'y a pas de solution unique. On sent chez tous une résistance à la thèse administrative qui existait déjà à cette époque et qui a depuis triomphé, thèse favorable à l'exigibilité du droit quel que soit le caractère de la nullité. Les auteurs se servent des armes que leur fournit le droit civil et des distinctions qu'il leur suggère. Distinctions entre les nullités de droit et les nullités par voie d'action, entre les nullités absolues et les nullités relatives, entre les actions en nullité intentées avant la perception du droit et celles qui ne le sont pas, toutes ont pour but de faire échec autant que possible aux prétentions de l'Administration.

II. LES ACTES IMPARFAITS. — Mais ainsi que nous l'avons dit en commençant, une étude fiscale des nullités ne peut être complète que si l'on envisage un autre problème qui est celui de l'imperfection.

Et d'abord, quelles sont les origines de ces expressions : *acte imparfait*, *imperfection* ?

Il semble que ces termes n'aient point été forgés uni-

(32) Toullier, *op. cit.*, 6^e éd., vol. 4, 1^{re} partie, n^o 531.

quement pour les besoins fiscaux. Nous n'en voulons comme preuve que cette phrase du *Digeste* : « *In omnibus rebus animadverto id perfectum esse, quod ex omnibus partis suis constaret.* » (33).

D'Argentré, dans un passage du *Traité des droits du Prince* que nous avons précédemment cité, écrit : « *Quoties de contractu lege indicitur, gabella, de contractu perfecto, valido, nec ex distractu intelligi.* » (34).

Demante signale que l'expression « acte imparfait » est plus spécialement employée par la jurisprudence financière-(35). Mais ces mots ne sont pas ignorés des civilistes, particulièrement des procéduriers, puisque l'article 841 du Code de procédure civile dispose dans sa rédaction de 1806 : « La partie qui voudra obtenir copie d'un acte non enregistré, ou même resté imparfait présentera sa requête au président du tribunal de première instance, sauf l'exécution des lois et règlements relatifs à l'enregistrement. »

Toullier, dont nous avons fréquemment invoqué l'autorité, parle également des actes imparfaits. Examinant la sanction de l'inobservation des formalités prescrites pour certains actes, il arrive à cette règle pratique : « Tout acte qui ne contient pas les formalités indispensables pour remplir le but de son institution, le but que la loi s'est proposé, est imparfait et nul. Il doit être considéré comme s'il n'avait pas existé. Ce sont ces formalités qu'on appelle intrinsèques ou substantielles parce qu'elles sont nécessaires à l'existence ou à la perfection de l'acte et que sans elles, il ne peut remplir le but de la loi. » (36).

Il nous paraît donc établi que les expressions dont nous

(33) *Digeste*, I, 2, *De origine juris*, 1.

(34) D'Argentré, *Des droits du Prince*, art. 39, note 3, *passim*.

(35) Demante, *op. cit.*, p. 76, note 2.

(36) Toullier, *op. cit.*, n° 318.

recherchons l'origine n'ont point été créées par la doctrine fiscale et l'Administration pour les besoins de leur cause. Mais le droit fiscal leur a fait une fortune en distinguant les actes nuls et les actes imparfaits pour percevoir le droit proportionnel sur les premiers et en dispenser les seconds. Discrimination ancienne, puisque nous la trouvons déjà rapportée dans la première édition du *Dictionnaire des rédacteurs* ⁽³⁷⁾.

Mais quelle est la position prise par la doctrine fiscale du début du ^{xix}^e siècle sur cette question de l'imperfection ?

Championnière et Rigaud, étudiant dans une première partie de leur ouvrage les règles qui dominent la matière de « l'établissement du droit », formulent la deuxième règle de la façon suivante : « Le droit n'est exigible que d'une convention parfaite. » ⁽³⁸⁾. « Une convention, en effet, n'existe que par la réunion et la présence de tous les éléments qui lui sont essentiels; si un seul de ces éléments vient à manquer, elle ne prend pas naissance, elle n'existe pas, elle est imparfaite. » Il ne faut pas croire cependant que pour Championnière et Rigaud l'acte nul et l'acte imparfait soient deux actes différents. Pour ces auteurs, les actes imparfaits tels que les conçoit l'Administration, ne sont pas des ébauches d'acte, ni des actes informes ou inachevés. Ce sont des actes atteints d'un vice, comme les actes nuls dont ils ne doivent pas être distingués. La notion de nullité englobe celle d'imperfection. La théorie de l'imperfection ne peut se concevoir en droit ⁽³⁹⁾.

(37) *Dictionnaire des droits d'enregistrement*, par les rédacteurs du *Journal de l'enregistrement*, *Vo Acte imparfait*, 1^{re} éd., janv. 1810.

(38) Championnière et Rigaud, t. I, p. 103.

(39) Voici d'ailleurs le passage de Championnière et Rigaud se rappor-

L'auteur du *Répertoire Dalloz* proteste de façon identique contre la distinction faite par la Régie de l'acte nul et de l'acte imparfait. « Sur cette grave difficulté, que soulève l'influence de la nullité sur la perception, écrit-il, un premier point est acquis et établi aussi formellement qu'un point de droit puisse l'être, à savoir : le droit de la convention n'est pas exigible lorsque l'acte sur lequel on voudrait le percevoir est imparfait par le défaut des for-

tant à la question : « La nécessité d'une limite au delà de laquelle les actes cessent de donner ouverture au droit fixé pour les contrats dont ils offrent l'apparence est et doit être nécessairement reconnue par l'Administration. Aussi la Régie n'a jamais perçu le droit proportionnel sur les donations non acceptées, ni sur les actes qui ne sont pas signés de toutes les parties, ni sur les actes notariés non signés du notaire lui-même, sur les donations déclarées nulles par les articles 943, 945 et 946 du Code civil.

» A la vérité, elle ne désigne point ces sortes d'actes sous le nom d'actes nuls, mais sous celui d'actes imparfaits. Quelle que soit la qualification qu'on leur donne, toujours est-il qu'on est obligé de reconnaître qu'il est des actes dont l'apparence est celle d'un contrat et qui, cependant, ne peuvent être soumis aux droits de ce contrat. Or, que ces actes soient désignés sous le nom d'actes imparfaits ou sous celui d'actes nuls, qu'il y ait ou qu'il n'y ait pas de différence réelle entre eux, il est toujours certain que le principe de la non-exigibilité du droit proportionnel à l'égard de certains écrits qui présentent l'apparence d'un contrat est reconnu et admis. Or ce principe est d'une haute importance, car il réduit la difficulté à déterminer les limites de son application.

» La distinction entre l'acte imparfait et l'acte nul n'a rien de fondé.

» Considère-t-on la convention, toute imperfection est une nullité. L'acte qui ne contient pas le consentement des parties est-il nul ou imparfait ? Le contrat qui manque d'une chose qui en soit l'objet est-il nul ou imparfait ? Sous ce rapport, toute nullité consiste dans une imperfection, car si le contrat ne prend point naissance, c'est par le défaut d'un élément essentiel.

» Considère-t-on l'acte dans sa forme, on arrive au même résultat, car toute nullité résulte du défaut d'une formalité ou d'une condition. L'acte non signé du notaire ou de la partie ou des témoins, celui qui est fait sans témoins, celui qui ne l'est que par un notaire, sont-ils nuls ou imparfaits ? L'Administration dira qu'ils sont imparfaits, mais la loi du 25 ventôse an XI, art. 68, dit qu'ils sont nuls.

» Cette distinction n'a donc rien de vrai; il faut recourir à d'autres règles pour déterminer les limites de l'exigibilité. » (Championnière et Rigaud, *op. cit.*, nos 240 et 241, t. I, p. 202, 203 et 204.)

malités nécessaires à son existence en quelque sorte matérielle ⁽⁴⁰⁾... Pourquoi, de l'aveu même de la Régie, et, d'après une jurisprudence constante, l'acte où n'apparaît pas l'accomplissement des formalités déterminées par la loi ne donne-t-il pas ouverture au droit de la convention ? Parce que cet acte ne se trouve pas dans les conditions nécessaires à son existence. Eh bien, sont-ils mieux dans les conditions nécessaires à leur existence, le contrat qui manque d'une chose qui en fait l'objet, celui qui n'a pas de cause, celui qui repose sur une cause illicite ? Non, sans doute. Ils n'existent donc pas. Pourquoi, dès lors, seraient-ils atteints du droit ? » ⁽⁴¹⁾.

Quant à Demante, dans la première édition de son ouvrage, il ne parle qu'incidemment de l'acte imparfait ⁽⁴²⁾. D'ailleurs, pour lui, imperfection et nullité se confondent, puisqu'il assimile au cas de donation non acceptée (dans lequel la jurisprudence décide qu'il y a acte imparfait), celui d'une donation acceptée par une femme mariée non autorisée de son mari (où il y a seulement matière à annulation) ⁽⁴³⁾.

Ainsi, pour les trois auteurs que nous venons de citer, la théorie des actes imparfaits n'est point un problème spécial, mais se rattache étroitement à la théorie des nullités dont elle ne forme qu'une partie. Bien plus, à cette

(40) *Répertoire Dalloz*, éd. 1849, V^o *Enregistrement*, n^o 225.

(41) *Répertoire Dalloz*, loc. cit., n^o 240.

(42) Demante souligne néanmoins que la délégation appelée abusivement imparfaite doit être très nettement distinguée de l'acte imparfait, qui dans la théorie du droit fiscal est « celui auquel manque un élément essentiel, comme est, par exemple, une donation non acceptée, laquelle à proprement parler n'est pas encore une donation, et par suite n'étant pas la convention tarifée sous ce nom, n'encourt pas encore le droit proportionnel. » (Demante, *Exposition raisonnée des principes de l'enregistrement*, 1^{re} éd., 1857, précitée, p. 295, n^o 423.)

(43) Voir Demante, op. cit., 1^{re} éd., p. 29, n^o 55.

classification des actes nuls et des actes imparfaits forgée, d'après eux, par l'Administration et qui ne repose sur aucun fondement juridique, nos auteurs proposent de substituer une autre distinction plus conforme aux principes civilistes, soit celle des actes nuls de droit et des actes nuls par voie d'action, soit celle des nullités absolues et des nullités relatives, distinction correspondant au but poursuivi par la doctrine fiscale du début du xix^e siècle, la défense du contribuable contre le fisc⁽⁴⁴⁾.

Les auteurs qui ont suivi ont-ils adopté les idées de leurs devanciers, ou bien ont-ils cherché une construction nouvelle ? C'est ce qu'il nous faut maintenant étudier dans la seconde section de ce chapitre.

(44) Championnière et Rigaud le disent d'ailleurs expressément dans la dédicace de leur ouvrage au procureur général Dupin : « Depuis plusieurs années, nous défendons dans un recueil périodique les intérêts des contribuables contre les empiétements malheureusement trop naturels du fisc. » (Championnière et Rigaud, *op. cit.*, Dédicace.)

SECTION II

La théorie des nullités dans la seconde moitié du XIX^e siècle.

Il est difficile de fixer avec précision les limites de la période qui va faire l'objet de notre étude.

Elle paraît commencer vers l'année 1860, époque où la théorie de l'inexistence commence à connaître son plein développement et où se dessine une nouvelle théorie fiscale des nullités.

L'année 1902 semble en marquer le terme, puisque c'est à cette date que paraissent la thèse de M. Drogoul⁽¹⁾, indice du mouvement de réaction contre la théorie civiliste classique⁽²⁾, et l'important traité de droit fiscal de M. Wahl⁽³⁾, dans lequel se trouve renouvelée l'argumentation sur notre sujet.

§ I. — DOCTRINE CIVILISTE.

D'après ce que nous avons dit précédemment, on peut deviner que la grande idée qui va faire l'objet de toutes les discussions est cette fameuse notion de l'inexistence. Mais il faut savoir ce qu'elle renferme et à quoi on l'oppose.

(1) Drogoul, *Essai d'une théorie générale des nullités*, th. Aix, 1902.

(2) Le terme *classique* est constamment employé pour désigner la théorie professée à cette époque. Voir notamment Japiot, th. précitée; Bonnet, *Supplément au Baudry*, t. III, p. 3.

(3) Albert Wahl, *Traité de droit fiscal*, Paris, 1902.

N° 1. — LA DISTINCTION DE L'INEXISTENCE ET DE LA NULLITÉ

On peut, nous semble-t-il, distinguer deux courants doctrinaux. Le premier, représenté par Aubry et Rau, admet une théorie modérée de l'inexistence. Le second, qui groupe Demolombe, Laurent et les auteurs des thèses de la fin du XIX^e siècle, arrive à une exagération très nette de cette notion des actes inexistantes.

Aubry et Rau, dans la quatrième édition de leur ouvrage, exposent ainsi leurs idées sur la matière : « La nullité est l'invalidité ou l'inefficacité dont un acte est frappé comme contrevenant à une défense de la loi.

» Il ne faut pas confondre avec les actes nuls, les actes inexistantes ou nonavenus, les actes lésionnaires et les actes frauduleux.

» L'acte qui ne réunit pas les éléments de fait que suppose sa nature ou son objet et en l'absence desquels il est logiquement impossible d'en concevoir l'existence, doit être considéré non pas seulement comme nul, mais comme nonavenu. Il en est de même de l'acte qui n'a pas été accompagné des conditions et des solennités indispensables à son existence, d'après la lettre ou l'esprit du droit positif. L'inefficacité de pareils actes est indépendante de toute déclaration judiciaire. Elle ne se couvre ni par la confirmation, ni par la prescription. Il appartient à tout juge de la reconnaître, même d'office. » (4).

D'après le passage que nous venons de citer, la théorie proposée par Aubry et Rau se caractérise par l'opposition très nette de l'inexistence à la nullité. L'inexistence dérive de l'absence d'un élément de fond essentiel ou de

(4) Aubry et Rau, *Cours de droit civil français*, 4^e éd., p. 118-119.

l'inobservation de formes solennelles lorsqu'elles sont prescrites par la loi; les nullités, au contraire, résultent de la violation d'une prescription légale et se divisent en nullités relatives ou absolues suivant les personnes qui peuvent les invoquer.

Cette notion d'inexistence adoptée par Aubry et Rau devait connaître une fortune rapide et provoquer, par ses exagérations, les violentes réactions du début du xx^e siècle.

Pour M. Japiot⁽³⁾, la formule définitive de la théorie classique se trouve dans l'œuvre de Demolombe. Ce dernier distingue deux hypothèses : « Celle où aucun consentement n'a été donné et celle où le consentement qui a été donné se trouve entaché d'un vice quelconque. Dans la première, le contrat est nul, tandis qu'il est seulement annulable dans la seconde. Le contrat que nous appelons nul est celui qui n'a pas pu se former; il est même plus que nul, il est inexistant, c'est un pur fait. D'où il suit que cette inexistence peut être proposée par toute personne, en tout temps, et sans qu'aucune ratification puisse créer une fin de non-recevoir, à la différence du contrat simplement annulable qui s'est formé, lui, qui existe juridiquement et qui continuera d'exister tant que l'annulation n'en aura pas été prononcée... Cette distinction fondamentale n'a pas été peut-être suffisamment mise en relief dans notre Code, mais elle résulte de la nature des choses et plusieurs de ses articles la consacrent implicitement. Cette théorie des contrats nuls et des contrats annulables gouverne tout le domaine du droit. » (6).

(3) Japiot, th. préc., p. 122.

(6) Demolombe, *Traité des contrats et des obligations conventionnelles*, liv. III, titre III, ch. II, p. 79 et s. L'auteur revient d'ailleurs sur cette théorie dans une autre partie de son œuvre pour l'exposer et la justi-

La thèse de Demolombe se ramène donc, au sujet de la validité des actes juridiques, à une distinction bipartite : d'une part la catégorie des actes nuls ou inexistants, qui englobe, outre les cas d'inexistence précédemment signalés par Aubry et Rau, les hypothèses de violations de prescriptions légales⁽⁷⁾; d'autre part la catégorie des actes annulables, correspondant à peu près à celle des nullités relatives.

Nous retrouvons cette même théorie dans l'œuvre de Laurent, mais les expressions diffèrent. L'acte nul de Demolombe s'appelle maintenant acte inexistant; l'acte annulable est désigné sous l'expression d'acte nul. « Un acte est inexistant, écrit Laurent, quand il ne réunit pas les conditions sans lesquelles il ne se conçoit pas, de sorte que l'acte n'a qu'une existence apparente : en réalité, rien n'a été fait, puisque ce qui a été fait n'existe pas aux yeux de la loi, c'est le néant. Le néant ne peut produire aucun effet, l'acte est nul de plein droit, en vertu de la loi sans qu'il soit besoin d'en demander la nullité, il ne donne lieu à aucune action... Il en est tout autrement des

fier. Relevons les expressions suivantes : « Une convention est nulle quand elle manque absolument de l'une des conditions essentielles à sa formation et à son existence... En l'absence totale de l'une des conditions sans lesquelles elle ne pouvait pas se former, elle ne s'est pas en effet formée, elle n'existe pas légalement, elle n'est qu'un fait... Une prétendue convention qui n'a pu naître ne saurait être annulée, on n'annule pas le néant. Or, quel est le caractère de la convention nulle ? Elle n'est, avons-nous dit, qu'un pur fait, qui n'a pas en droit d'existence légale. Donc, il n'est besoin contre un tel fait d'aucune action, ni en nullité, ni en rescision. Ce serait une contradiction de reconnaître que la convention est nulle de plein droit, c'est-à-dire qu'elle est légalement inexistante et qu'il est néanmoins nécessaire de former contre elle une action en nullité pour l'anéantir. » (Demolombe, *op. cit.*, ch. v, p. 16 et p. 21.)

(7) L'auteur range en effet parmi les actes nuls ou inexistants les conventions d'intérêts usuraires, les contre-lettres en matière de cessions d'offices ministériels, les pactes sur successions futures.

actes que nous appelons nuls, parce qu'ils donnent lieu à une action en nullité. » (8). Toutefois, le jurisconsulte belge décide, contrairement à Demolombe, que la violation des prescriptions légales ne peut entraîner l'inexistence (9).

A la fin du XIX^e siècle, paraissent trois thèses consacrées à l'examen du problème de l'inexistence et de l'annulabilité. Si M. Bourgeon, dans sa thèse, *Distinction de l'inexistence et de l'annulabilité des actes juridiques en droit romain et en droit français* (10), après d'importants développements historiques, se contente de passer en revue les idées émises par les jurisconsultes du XIX^e siècle, M. Hartemann et M. Pize essaient de construire dans leurs œuvres (11) une théorie générale sur la matière. Mais, dans ces deux monographies, l'influence de Demolombe se fait très nettement sentir et la notion d'inexistence y est poussée jusqu'à ses dernières limites. Pour Hartemann, « il y a inexistence lorsqu'un acte déterminé ne répond pas à sa définition exacte (12) », et si l'absence de formes solennelles n'entraîne pas l'inexistence, celle-ci doit frapper les conventions illicites ou contraires à l'ordre public. M. Pize va beaucoup plus loin : « Le contrat est inexistant toutes les fois qu'il manque de l'un des éléments sans lesquels on ne peut le concevoir, ou que matériellement formé en apparence, il viole une règle d'ordre public. » (13).

(8) Laurent, *Principes*, t. XV, p. 507.

(9) Laurent, *Principes*, t. I, p. 105.

(10) Bourgeon, th. Dijon, 1885.

(11) Hartemann, *Etude sur la distinction des actes inexistantes et des actes annulables*, th. Nancy, 1889; Pize, *Essai d'une théorie générale sur la distinction, sur l'inexistence et sur l'annulabilité des contrats*, th. Paris, 1897.

(12) Hartemann, *op. cit.*, p. 260.

(13) Pize, *op. cit.*, p. 83.

On comprend qu'avec une telle définition, la liste des cas d'inexistence soit particulièrement imposante ⁽¹⁴⁾.

Ainsi se manifestent les progrès de la notion d'inexistence. Timidement apparus au début comme explication de certaines nullités en matière de mariage et pour lesquelles on ne trouvait pas de textes appropriés, grâce aux jurisconsultes du xix^e siècle, les cas d'inexistence prennent une telle importance qu'ils finissent par englober les cas de nullité absolue. Ce qui était l'exception devient la règle. On voit l'inexistence partout. Exagération qui devait provoquer les réactions du xx^e siècle.

N° 2. — LES EFFETS PRODUITS PAR LES ACTES NULS.

Mais une autre question doit retenir notre attention dans cette théorie des nullités. C'est celle des effets produits par les actes inexistants et les actes nuls. Nous serons ici beaucoup plus bref, car l'accord entre les auteurs est complet sur ce sujet.

Laurent écrit : « Tant que le contrat (annulable) n'a pas été annulé, il existe et produit tous les effets d'un contrat qui serait pleinement valable. Il a été jugé qu'il en est ainsi alors même que la nullité est absolue et d'ordre public; l'acte n'en a pas moins effet tant qu'il n'a pas été annulé par les tribunaux. Quand le contrat est inexis-

(14) Voici d'ailleurs les causes d'inexistence énumérées par M. Pize : l'absence de consentement, l'erreur destructive du consentement, l'inobservation des formes dans les contrats solennels, l'incapacité de jouissance, le défaut d'objet et l'objet illicite, le défaut de cause et la cause illicite, l'insertion d'une condition ou d'une charge impossible ou illicite dans les contrats à titre onéreux, la violation d'une disposition intéressant l'ordre public ou les bonnes mœurs (Pize, *op. cit.*, p. 89). Par suite, les cas d'annulabilité se trouvent réduits à trois : les vices de consentement, l'incapacité d'exercice, le défaut des formes protectrices de la minorité (Pize, *op. cit.*, p. 180).

tant, la loi dit que l'obligation ne peut avoir aucun effet. » (15).

Nous retrouvons la même formule dans la thèse de M. Pize : « Le contrat inexistant n'est, aux yeux de la loi, qu'un pur fait, une apparence sans réalité, dont on n'a pas à tenir compte; il ne peut engendrer aucun effet : *Quod nullum est nullum producit effectum.* » Le contrat annulable, au contraire, se formant, ayant une existence juridique, doit sortir tous ses effets (tant qu'il n'a pas été annulé). « Provisoirement, le contrat annulable produit exactement les mêmes effets que s'il était valable. » (16).

Deux conclusions se dégagent de ce rapide exposé de la doctrine civiliste de la seconde moitié du XIX^e siècle. D'une part, la notion d'inexistence triomphe, ce qui conduit à une division bipartite dans la théorie de l'invalidité des actes juridiques. On distingue en effet les actes inexistants et les actes annulables. A la fin du XIX^e siècle, le premier terme de la distinction s'est accru démesurément au détriment de la catégorie des actes annulables. En outre, la vieille classification des nullités absolues et des nullités relatives est reléguée au second plan.

D'autre part, si l'on considère les effets produits par les

(15) Laurent, *Principes*, t. XVIII, p. 540.

(16) Pize, *op. cit.*, p. 195. Remarquons aussi que la question des nullités en droit fiscal n'est pas passée inaperçue pour les auteurs de thèse. M. Pize déclare la doctrine civiliste inapplicable, cela se comprend, étant donnée sa théorie exagérée de l'inexistence (Pize, *op. cit.*, p. 212 et s.). M. Hartemann, au contraire, adoptant la théorie de Championnière et Rigaud, découvre un intérêt nouveau à la distinction qu'il établit entre les actes inexistants et les actes nuls (Hartemann, *op. cit.*, p. 287 et s.).

actes nuls, les auteurs arrivent à cette idée que l'acte inexistant ne peut produire aucun effet, alors que l'acte annulable subsiste et produit toutes ses conséquences jusqu'à ce que son annulation ait été prononcée par un jugement.

§ II. — DOCTRINE FISCALE.

Les auteurs fiscaux de la seconde moitié du xix^e siècle ont pour habitude de consacrer un chapitre à chacune des deux questions suivantes : les nullités et l'imperfection. Comme eux, nous examinerons successivement chacune de ces matières.

N^o 1. — LES NULLITES.

I. RAPPEL DES THÉORIES CIVILISTES. — Une première constatation s'impose : c'est le souci manifesté par les auteurs fiscaux de préciser, avant tout exposé de la théorie de l'enregistrement, le point de vue civiliste sur la question. Ils se contentent d'ailleurs de prendre la théorie civiliste telle qu'elle existe à l'époque où ils écrivent et de choisir, selon leur goût, entre l'école d'Aubry et Rau, celle de Demolombe ou de Laurent.

Demante, par exemple, dans sa quatrième édition, paraît assez partisan de la distinction formulée par Aubry et Rau : l'inexistence opposée à la nullité, cette dernière se subdivisant elle-même en nullité absolue et nullité relative. Il oppose en effet les nullités dans le sens étymologique du mot aux nullités ordinaires : « La nullité dans le sens étymologique du mot indique la négation de l'existence. Un acte nul, c'est donc, à proprement parler, un acte qui n'existe pas... En maintes circonstances, au contraire, la loi civile subordonne la validité d'un acte à certaines règles expressément déterminées par elle, faute

desquelles une opération complète et sérieuse d'après l'intention des parties est dépourvue d'efficacité. Si l'on s'en réfère à la volonté des parties, l'opération existe, mais la loi veut qu'elle soit comme n'existant pas. En ce dernier sens, qui est celui du langage usuel, le mot de nullité éveille l'idée d'un vice artificiel résultant de l'inobservation des règles de la loi positive » ⁽¹⁷⁾, nullité qui peut être absolue ou relative suivant les personnes qui peuvent s'en prévaloir.

Les autres auteurs se réfèrent plutôt aux théories professées par Demolombe et Laurent. Il est même assez curieux de noter que les mêmes différences de terminologie déjà signalées à propos du droit civil se retrouvent dans les remarques préliminaires de la doctrine fiscale.

C'est ainsi que Naquet distingue entre les actes nuls et les actes annulables, comme Demolombe ⁽¹⁸⁾, alors que M. Boutin, dans sa thèse ⁽¹⁹⁾, emploie, comme Laurent, les termes actes inexistants et actes nuls.

La division bipartite triomphe avec M. Bray ⁽²⁰⁾, et la ligne de démarcation très légère entre les nullités absolues et les cas d'inexistence permet à l'auteur de dire avec Demolombe : « La nullité d'inexistence, l'annulabilité ou nullité relative, voilà les deux seuls termes de la distinction consacrée par le législateur. »

(17) Demante, *Principes de l'enregistrement*, 4^e éd., t. I, p. 72.

(18) Naquet, *Traité théorique et pratique*, 2^e éd., p. 153. Voici d'ailleurs le passage où cet auteur envisage les distinctions civilistes : « Un contrat peut être nul ou annulable. Il est nul lorsqu'il manque absolument de l'une des conditions essentielles à sa formation et à son existence... Le contrat est annulable lorsque les conditions nécessaires à sa formation se rencontrent, mais d'une manière irrégulière et imparfaite. »

(19) Jean Boutin, *Influence de la nullité et de la résolution des contrats sur les perceptions fiscales*, th. Bordeaux, 1899, p. 1 et s.

(20) Georges Bray, *Des nullités des actes en droit fiscal*, th. Paris, 1903, p. 13 et s.

Le *Répertoire* de Garnier se perd dans une multitude de divisions et de sous-distinctions⁽²¹⁾. Quant au *Dictionnaire des droits d'enregistrement* par les rédacteurs⁽²²⁾, il finit par adopter la distinction des actes inexistants et des actes annulables, qui se subdivisent eux-mêmes en actes nuls de nullité absolue et actes nuls de nullité relative.

Il y a lieu, toutefois, de noter que certains auteurs se sont efforcés de mettre en relief quelques points de doctrine civiliste, afin de pouvoir les utiliser dans leur théorie fiscale. C'est ainsi que Garnier insiste sur la distinction des nullités apparentes et des nullités latentes et que les auteurs du *Dictionnaire de l'enregistrement* marquent l'intérêt de l'opposition des simples projets aux actes inexistants.

II. LE PRINCIPE DE DROIT FISCAL ET SES JUSTIFICATIONS. —

Ces différences de terminologie n'empêchent pas les auteurs d'être d'accord sur le principe à appliquer en droit fiscal. Il n'y a pas à distinguer entre les nullités relatives et les nullités absolues ou entre les actes inexistants et les actes annulables (si l'on adopte les expressions de Laurent), pour la perception du droit proportionnel sur un acte qui n'a pas encore été annulé : le droit d'enregistrement doit toujours être perçu.

Quelles sont les raisons invoquées pour justifier ce principe ?

Elles varient suivant le caractère de la nullité dont l'acte est affecté.

« Tout le monde reconnaît, écrit Naquet⁽²³⁾, qu'un

(21) Garnier, *Répertoire général*, éd. 1891, V^o Nullité, nos 6 et s.

(22) *Dictionnaire des droits de l'enregistrement*, par les rédacteurs du *Journal de l'enregistrement*, éd. 1884, V^o Nullité, nos 2 et s.

(23) Naquet, *loc. cit.*, p. 156.

contrat annulable donne lieu à la perception régulière de l'impôt, et que l'impôt, une fois perçu, n'est pas restituable, si le contrat est plus tard annulé par une décision de justice. C'est qu'en effet le contrat annulable a une existence légale qui peut servir de base à la perception de l'impôt. Il contient sans doute un vice qui pourra le faire annuler, mais les receveurs ne peuvent connaître ce vice et n'ont pas à s'en préoccuper. »

Nous ne reproduisons pas les développements de Demante, de Garnier ou des auteurs du *Dictionnaire de l'enregistrement*, car tous utilisent la même argumentation, certains, comme Demante, assimilant la situation à celle d'un acte affecté d'une condition résolutoire ⁽²⁴⁾.

Mais les difficultés surgissent lorsqu'il s'agit d'un acte entaché de nullité absolue. La doctrine fiscale propose en faveur de sa théorie, à la fois des arguments historiques, des arguments de textes et des arguments de principe.

L'exposé, d'ailleurs sommaire, de l'ancien droit fiscal que nous avons fait dans notre première section nous dispensera de revenir sur les arguments historiques.

Quant aux textes, ils ont retenu l'attention des auteurs fiscaux à un double point de vue. Ceux-ci, en effet, se sont tout d'abord efforcés de montrer l'insuffisance des dispositions de la loi de frimaire et du décret de 1808 sur les majorats, invoqués par Dalloz et Demante dans leurs premières éditions, contre l'exigibilité du droit proportionnel sur les actes entachés de nullité absolue.

(24) Voir développements de Demante, *op. cit.*, 4^e éd., p. 78; Garnier, *R. G.*, V^o Nullité, n^o 18; *Dictionnaire de l'enregistrement*, V^o Nullité, nos 54 et s.

Puis Naquet a prétendu trouver une justification de la thèse de l'Administration dans l'article 60 de la loi de frimaire. Le droit de centième denier, soutient cet auteur, était restituable au cas de nullité, que l'acte fût détruit pour cause de nullité absolue ou d'annulabilité. En présence de cette tradition historique, on a rédigé l'article 60 de la façon suivante : « Tout droit d'enregistrement perçu régulièrement ne pourra être restitué... » Tout droit, aussi bien le droit perçu sur un acte nul que celui perçu sur un acte cassable ou annulable. C'est donc bien la preuve que le droit proportionnel d'enregistrement, continuation du centième denier de l'ancien droit, doit être perçu sur les actes entachés de nullité absolue⁽²⁵⁾. Nous aurons l'occasion de revenir sur ces textes dans notre chapitre de critique.

Nous arrivons ainsi aux arguments de principe. On peut les rattacher à deux idées essentielles : tout d'abord celle que le receveur n'est pas juge de la validité des actes qui lui sont présentés, puis celle de la possibilité d'exécution d'un acte nul.

Le receveur n'est pas juge des causes irritantes du contrat, telle est la formule qui revient constamment sous la plume des théoriciens fiscaux. « Quand une convention a les dehors d'une vente, écrit Garnier⁽²⁶⁾, qu'elle renferme les éléments de la preuve littérale du consentement et que l'intention des parties ne résiste pas manifestement à la qualification du contrat, le receveur n'a pas besoin de pousser plus loin ses investigations. C'est au juge de la loi civile qu'il appartient précisément de rechercher le

(25) Voir Naquet, *op. cit.*, p. 158.

(26) Garnier, *R. G.*, V^o *Nullité*, n^o 20.

fond des choses, afin de dévoiler la vérité aux yeux de tous et de restituer au contrat son caractère réel. Le receveur, lui, n'a pas la même mission, ni les mêmes droits. Il n'a reçu que le mandat de percevoir l'impôt. La nécessité où il se trouve d'examiner les caractères d'une convention ne doit donc pas dépasser ce qui lui est indispensable pour l'accomplissement de son mandat. Dès qu'il rencontre dans le contrat qui lui est soumis la possibilité d'appliquer le tarif, et lorsque, d'ailleurs, il n'a lieu de supposer aucune fraude, son rôle est terminé; tout ce qu'il ferait serait sans objet parce qu'il n'a plus d'intérêt à le faire. La raison indique qu'il n'en saurait être autrement. La loi bursale ne donne aux préposés aucun des moyens que la loi ménage aux tribunaux afin d'éclairer leur religion. Comment donc, après leur avoir rendu cette tâche impossible, le législateur aurait-il pu la leur imposer ? » L'examen de la validité ou de la nullité des actes par le préposé de la Régie entraînerait ce dernier non seulement à consulter l'écrit et à l'interpréter d'après les règles du droit, mais encore à tenir compte de circonstances non révélées par l'acte et pour la découverte desquelles les receveurs n'ont ni les moyens d'investigation, ni les subtilités juridiques nécessaires ⁽²⁷⁾.

Mais cet argument n'est pas le seul et nous trouvons toute une autre série de justifications de la perception sur

(27) Voir sur ce point Naquet, *op. cit.*, p. 157. Nous retrouvons cet argument que le receveur n'est pas juge de la validité des conventions dans tous les ouvrages fiscaux de la seconde moitié du XIX^e siècle. Cf. Demante, *Principes de l'enregistrement*, 4^e éd., p. 82; Pierre de Leiris, *De la théorie fiscale des nullités et des résolutions*, th. Lyon, 1900, p. 42; G. Bray, *op. cit.*, p. 36; Boutin, *op. cit.*, p. 22; *Dictionnaire des rédacteurs*, V^o Nullité, n^{os} 30 et s.; Dalloz, *Jurisprudence générale, Supplément au répertoire de législation, de doctrine et de jurisprudence*, éd. 1891, V^o Nullité, n^o 125; Pize, *op. cit.*, p. 212 et s.

un acte nul de nullité absolue, justifications se rattachant à cette idée centrale que l'acte, même nul, est susceptible d'exécution.

Tout d'abord, pour Demante⁽²⁸⁾, « en nombre de cas, la nullité, même absolue, laisse subsister l'obligation naturelle; or, l'exécution volontaire de l'obligation naturelle est un paiement et non pas une donation de la part de celui qui l'acquitte; donc, celui qui reçoit ne possède pas seulement *pro possessore*, mais en vertu du titre que son adversaire a volontairement exécuté ». Prenant l'exemple du legs nul, le savant professeur démontre que l'héritier qui l'exécute ne fait pas une donation, mais une délivrance de legs au légataire, car l'héritier peut se considérer comme obligé naturellement à l'exécuter.

« Bien plus, écrit Demante⁽²⁹⁾, alors même que la nullité pourrait être invoquée après une exécution volontaire, parce que la nullité procéderait d'une cause illicite destructive de l'obligation naturelle, même dans ce cas l'acte nul (mais dont la nullité n'est pas déclarée) caractérise provisoirement la possession du détenteur : son adversaire est demandeur en nullité de l'acte; à lui le fardeau de la preuve. L'acte nul a donc par lui-même une certaine efficacité, tant que la nullité n'a pas été déclarée. »

Ce souci, manifesté par Demante, de justifier par des idées civilistes les solutions fiscales, mérite d'être noté. D'ailleurs, il faut signaler la dernière phrase : « L'acte nul a donc par lui-même une certaine efficacité tant que la nullité n'en a pas été déclarée », qui met l'auteur en contradiction, sans qu'il paraisse s'en douter, avec le fameux axiome : « *quod nullum est nullum producit effectum* ».

(28) Demante, *op. cit.*, 4^e éd., p. 82.

(29) Demante, *op. cit.*, 4^e éd., p. 82-83.

A côté de ces arguments d'ordre juridique, l'exécution de l'acte entaché de nullité suggère à d'autres auteurs, comme Garnier et Bray, des réflexions d'ordre pratique. Les parties, disent-ils, peuvent exécuter volontairement un acte nul. Deux individus peuvent très bien introduire dans un contrat de vente, par exemple, deux ou trois causes de nullité, et tout en le tenant pour valable entre eux, se servir des causes d'inefficacité ainsi introduites pour refuser d'acquitter les droits de mutation, en admettant toutefois que, pour l'Administration, un acte nul ne puisse donner ouverture aux droits proportionnels⁽³⁰⁾.

En résumé, partant de la possibilité d'exécution d'un acte, même entaché de nullité absolue, nos auteurs concluent à la perception du droit proportionnel sur un tel acte, puisqu'en droit l'obligation naturelle qui provoque souvent l'exécution dérive de l'acte nul, que ce même acte, dans d'autres cas, a pour effet de caractériser la possession du détenteur, et qu'enfin, au point de vue pratique, la solution inverse serait une porte toujours ouverte à la fraude.

Nous serions incomplet si nous ne mentionnions pas un dernier argument que Naquet tire du principe de non-restitution⁽³¹⁾. En effet, soutient cet auteur, les droits sont perçus sur un acte entaché de nullité relative. En vertu du principe de non-restitution, ces droits ne sont pas restitués si l'acte vient à être annulé par jugement. Or, quand la nullité du contrat annulable est prononcée, le contrat disparaît aussi bien dans le passé que dans l'avenir, tout comme s'il avait été nul dès l'origine. Pourquoi favoriser

(30) Garnier, *R. G.*, V^o *Nullité*, n^o 22.

(31) Naquet, *op. cit.*, 2^e éd., p. 158-159.

les actes nuls de nullité absolue en les exemptant de la perception et appliquer l'impôt à des actes qui ne valent maintenant pas davantage que s'ils avaient été nuls de nullité absolue ? Cet argument perd actuellement toute valeur pratique, puisque la loi du 18 janvier 1912 a supprimé le principe de non-restitution. Il conserve néanmoins pour nous un certain intérêt, car il nous montre la combinaison, par Naquet, d'un principe fiscal, la non-restitution, et d'un principe civiliste, l'anéantissement de l'acte par le jugement d'annulation.

III. LES RESTRICTIONS AU PRINCIPE. — Notre tableau de la doctrine fiscale de la seconde moitié du XIX^e siècle serait inexact si nous n'indiquions pas les restrictions apportées par quelques auteurs à la théorie fiscale des nullités.

Bastiné, dans sa *Théorie du droit fiscal*, prend soin de distinguer l'hypothèse de nullité relative de celle d'une nullité radicale non manifeste, et aussi de celle d'une nullité radicale résultant de l'acte même soumis à l'enregistrement. Dans les deux premiers cas, le droit proportionnel doit être perçu. « Il ne reste donc que la nullité radicale constatée par l'acte, c'est-à-dire l'imperfection juridique du contrat que l'employé peut reconnaître à l'inspection de l'acte même soumis à la formalité; celle-là est un obstacle à l'exigibilité du droit proportionnel. Tout acte qui se présente avec cette cause de nullité doit être enregistré au droit fixe. » (32).

Garnier soutient à peu près le même système : « Il n'y a plus de motif à la perception du droit proportionnel quand la nullité absolue est apparente au moment de l'enregistrement de l'acte, soit qu'elle ait été reconnue par

(32) Bastiné, *Théorie du droit fiscal*, t. I, p. 46.

une décision souveraine de la justice, soit que la nullité résulte du contrat même, comme si je déclarais vous vendre une propriété au fond de la mer ou une maison que l'on reconnaît avoir été incendiée avant la vente. »⁽³³⁾. Mais on doit remarquer que lorsque l'auteur parle d'une nullité prononcée par jugement, il s'agit d'un problème qui doit être soigneusement distingué de celui qui fait l'objet de notre étude. En outre, d'après les exemples fournis par Garnier, il est facile de voir que les cas de nullités très apparentes et irrécusables exigées pour faire obstacle à la perception se trouveront très rarement dans la pratique⁽³⁴⁾. D'ailleurs, ne peut-on pas dire que ces cas-limite de nullités absolues apparentes cités par Garnier se rapportent plutôt à la théorie de l'imperfection qu'à celle des nullités?

Nous venons d'employer le terme d'imperfection. C'est par l'étude de l'opinion de nos auteurs sur cette théorie que nous allons achever cet exposé de la doctrine fiscale de la seconde moitié du xix^e siècle.

N^o 2. — L'IMPERFECTION

L'accord jusque-là constaté chez les auteurs fiscaux de la seconde moitié du xix^e siècle disparaît lorsqu'il s'agit de la théorie de l'imperfection. Deux clans se forment. Nous

(33) Garnier, *R. G.*, V^o *Nullité*, n^o 24.

(34) Garnier le reconnaît lui-même (*R. G.*, V^o *Nullité*, n^o 24) : « Cette dernière sorte de nullité ne peut se présenter que très rarement sous l'empire de nos lois sociales. Quel homme, en effet, passerait un contrat sans objet visible ou une convention ayant pour objet ostensible de commettre un crime, etc. ? Or, en dehors de ces cas et d'autres analogues, nous ne sachons pas qu'on puisse nous montrer beaucoup de conventions où la nullité, même la plus radicale, apparaisse palpable, irrécusable, telle en un mot que la convention tombe d'elle-même à la simple lecture de l'acte qui en est infecté. »

trouvons en effet, d'un côté, les partisans de l'assimilation des actes nuls et des actes imparfaits; ce sont Naquet et les auteurs du *Dictionnaire des rédacteurs*. A l'opposé se dresse Garnier, hostile à toute confusion entre ces deux catégories d'actes. Quant aux auteurs de thèses, ils restent dans une prudence expectative et consacrent une ou deux pages à peine à la théorie de l'imperfection, sans soupçonner l'intérêt qui s'attache à cette étude.

Les développements de Naquet rappellent d'ailleurs ceux des auteurs de la première moitié du xix^e siècle. « On peut dire que l'acte est imparfait, écrit Naquet, quand il n'y a pas consentement réciproque et que le contrat n'existe encore qu'à l'état de projet. Dans la rigueur des principes juridiques, cette distinction entre l'acte nul et l'acte imparfait ne se justifie pas. Je conviens que le défaut de consentement implique l'inexistence du contrat, d'où il suit que le contrat est imparfait ou mieux qu'il n'est pas fait. Mais n'est-il pas de même toutes les fois qu'au lieu du consentement, c'est une autre condition essentielle à la formation du contrat qui fait défaut ? L'acte est tout aussi inexistant dans ce dernier cas que dans le premier. La seule différence, c'est que ce n'est pas la même condition qui manque : au lieu d'être le consentement, c'est la cause licite, l'objet certain. »⁽³⁵⁾ Malgré l'assimilation qui est ainsi établie entre l'acte nul et l'acte inexistant, l'auteur qui, nous l'avons vu, décide la perception du droit proportionnel sur les actes nuls, admet cependant sa non-exigibilité sur l'acte imparfait, car « lorsque le consentement des parties n'est pas prouvé par l'acte qui est présenté à la formalité, cet acte n'a plus le caractère

(35) Naquet, *op. cit.*, 2^e éd., n^o 91, p. 166-167.

apparent d'un contrat et il ne peut plus, dès lors, être rangé dans telle ou telle catégorie de contrats tarifés ».

Pour le *Dictionnaire des droits de l'enregistrement*, l'acte imparfait est celui « pour la rédaction duquel les formalités prescrites par la loi à peine de nullité n'ont pas été remplies. » ⁽³⁶⁾. Pourtant, dans le même ouvrage, l'auteur de l'article consacré au mot *Nullité* se réclame de la théorie professée par Naquet et range « parmi les causes qui rendent les actes inexistants ou imparfaits, non seulement le défaut absolu de consentement, mais encore le défaut d'objet ou la circonstance que l'objet est hors du commerce, le défaut de cause, l'inobservation des formes solennelles et les causes illicites. » ⁽³⁷⁾. Nous sommes loin de la définition plus haut signalée, où l'imperfection tenait aux vices de forme des actes juridiques. Il faudrait choisir. En réalité les articles *Nullité* et *Acte imparfait* paraissent avoir été rédigés par deux auteurs différents. En effet, au mot *Nullité* on prend soin de distinguer des actes inexistants, les actes inachevés ou restés à l'état de projet ⁽³⁸⁾. C'est à ces derniers que semble correspondre la théorie fiscale de l'imperfection.

Beaucoup plus nette est la position prise par Garnier dans son *Répertoire général de l'enregistrement*. « Il faut distinguer, écrit-il, l'acte imparfait de l'acte nul. L'acte nul est sans doute toujours imparfait en ce sens qu'il manque des éléments nécessaires à son existence ou à sa validité. Mais l'imperfection opposée au mot nullité a un sens particulièrement restreint. L'acte est imparfait quand il

(36) *Dictionnaire des droits de l'enregistrement par les rédacteurs*, op. cit., 3^e éd., 1874-1885, V^o *Acte imparfait*, n^o 1.

(37) *Dictionnaire des rédacteurs*, V^o *Nullité*, n^o 48.

(38) *Dictionnaire des rédacteurs*, V^o *Nullité*, n^o 23 bis.

ne porte pas dans son contexte la preuve du consentement et qu'il laisse la convention à l'état de projet : telle serait une vente non signée, une donation non acceptée. Dans ces hypothèses on ne peut pas dire qu'il y ait même une apparence de vente ou de donation, puisqu'il n'est pas démontré que le vendeur ou le donataire ait accepté. Les actes sont imparfaits comme vente ou comme donation; ils renferment seulement une promesse d'acheter ou de donner. L'acte nul renferme en lui-même et dans sa teneur matérielle la preuve du consentement des parties, mais ce consentement se trouve affecté d'un vice. » (39). On peut se demander, alors, pourquoi l'auteur a, dans une autre partie de son ouvrage, défini l'acte imparfait : « celui qui n'est pas revêtu des formalités requises pour sa validité. » (40). L'explication nous paraît tenir dans les besoins de l'exposé. Garnier, traitant des actes imparfaits, a eu à envisager les actes non signés des parties; de ces derniers, il a rapproché les actes non revêtus de la signature du notaire ou des témoins, les actes non authentiques par l'incompétence ou l'incapacité du notaire ou par un défaut de forme, les actes à plusieurs dates. Il se trouvait alors que la définition de l'acte imparfait (acte ne portant pas dans son contexte la preuve du consentement) était insuffisante pour couvrir sous une même rubrique toutes ces hypothèses. Il a fallu en trouver une autre qui a été : « L'acte imparfait est en général tout acte qui n'est pas revêtu des formalités requises pour sa validité. » Il n'en reste pas moins que Garnier s'oppose à toute confusion entre l'imperfection et la nullité et se distingue ainsi des

(39) Garnier, R. G., V^o *Nullité*, n^o 4.

(40) Garnier, R. G., V^o *Acte imparfait*, n^o 1.

auteurs précédemment cités, qui ne voient dans l'imperfection qu'une partie de la théorie plus générale des nullités.

Quant à Demante, on ne sait dans quelle catégorie le ranger. L'expression dont il se sert pour désigner l'acte imparfait : acte nul dans le sens étymologique du terme, laisserait supposer qu'il est partisan de l'assimilation de l'acte nul et de l'acte imparfait. Mais les définitions qu'il donne de ce dernier, acte qui n'existe pas, acte qui n'est pas encore formé parce que les parties l'ont laissé à l'état de projet, et les cas d'imperfection qu'il cite, donation non acceptée par le donataire, promesse de payer purement potestative, le rapprochent davantage de la thèse de Garnier ⁽⁴¹⁾.

On chercherait vainement, dans les thèses se rapportant à la théorie fiscale des nullités, une définition de l'acte imparfait. Les auteurs, praticiens et agents du fisc, se contentent de donner quelques exemples, notamment la donation non acceptée, la pollicitation. Mais, pour eux, aucune confusion n'est possible entre l'acte imparfait et l'acte nul ou inexistant. L'acte imparfait n'a même pas, comme l'acte inexistant, l'apparence d'un contrat. Dès lors, l'attitude de la Régie refusant de percevoir le droit sur de tels actes s'explique très bien, « car le receveur ne liquide l'impôt sur une convention que lorsqu'elle est revêtue de toutes les formes extérieures propres à la caractériser. » ⁽⁴²⁾.

Nous en avons ainsi terminé avec la théorie de l'imperfection et en même temps avec la doctrine fiscale de

(41) Demante, *Principes*, 4^e éd., t. I, p. 75-76.

(42) Bray, thèse, *op. cit.*, p. 56, 57, 59. Voir aussi de Léiris, thèse, *op. cit.*, p. 48, 49 et 50; Boutin, thèse, *op. cit.*, p. 23-24.

la deuxième moitié du xix^e siècle. S'il nous fallait la résumer d'un mot, nous dirions qu'elle se caractérise par l'unanimité des auteurs sur la question des nullités et par des divergences très profondes sur la théorie de l'imperfection. Du point de vue qui nous intéresse, c'est-à-dire le parallèle entre le droit civil et le droit de l'enregistrement, malgré des solutions en contradiction apparente avec les principes civilistes, on sent néanmoins les auteurs fiscaux de cette période préoccupés de trouver dans le droit civil des justifications à leur théorie.

Cette liaison étroite entre le droit civil et le droit fiscal va-t-elle persister dans notre xx^e siècle, ou bien allons-nous trouver un droit fiscal autonome ? C'est ce qu'il nous faut maintenant rechercher.

SECTION III

La théorie des nullités à l'époque moderne.

Le titre seul de cette section nous impose une remarque préliminaire. Il ne faudrait pas croire, en effet, que le début de notre siècle soit marqué par un abandon de la doctrine civiliste classique et par un revirement dans les solutions fiscales. La théorie classique rallie encore, à l'heure actuelle, la majorité des auteurs civilistes qui, pour la plupart, n'ont pas suivi M. Japiot dans sa théorie outrancière. Quant au droit fiscal, les conclusions auxquelles aboutissaient la doctrine et la jurisprudence du siècle précédent demeurent incontestées.

Notre distinction serait-elle dénuée de tout fondement ? Nous ne le croyons pas. En effet, en droit civil, au début du ^{xx}e siècle, outre l'élaboration d'une théorie nouvelle hostile à toute classification, on constate l'abandon par les partisans de la doctrine classique des exagérations de la notion d'inexistence qui avaient marqué la fin du ^{xix}e siècle. En droit fiscal, on remarque aussi un renouvellement dans l'argumentation de la théorie des nullités.

Ce sont ces points que nous nous efforcerons de mettre en relief dans cette section, qui sera divisée comme les précédentes en deux paragraphes consacrés, le premier à la doctrine civiliste, le second aux auteurs fiscaux.

§ I. — DOCTRINE CIVILISTE.

Nous n'avons pas la prétention d'envisager la doctrine civiliste dans son ensemble. Nous l'avons déjà dit, seules trois questions nous intéressent : la nature de la nullité, les diverses catégories de nullités, les effets produits par les actes nuls. Nous allons examiner successivement chacun de ces points.

N° 1. — NATURE DE LA NULLITE

Si la nature de la nullité n'est guère discutée pendant tout le cours du xix^e siècle, elle devient à notre époque l'objet de vives controverses.

Rappelons brièvement la théorie classique. Pour celle-ci, la nullité est considérée comme un certain état de l'acte. Il semble que l'acte soit « un organisme, un composé d'organes divers qui normalement, lorsque ces organes sont réunis, naît, vit, se développe. D'où la conception des états différents de cet organisme » ⁽¹⁾. Si tous les éléments sont réunis, l'acte vit, il est valide. Quand les éléments essentiels à la vie de cet acte sont absents, l'acte ne peut avoir de vie. Il est inexistant, il est mort-né. Quand les éléments de cet acte sont affectés d'un vice, quand l'acte manque d'un élément d'ordre secondaire, l'acte vit, mais il est malade. Il peut guérir au cas de confirmation ou de prescription. Il peut disparaître au cas d'annulation.

C'est contre cette conception de la nullité, manière d'être de l'acte, que s'élève avec vigueur M. Japiot. Pour lui, l'acte n'est point un organisme, et cette façon d'animer

(1) Japiot, *op. cit.*, p. 272.

l'acte juridique n'est qu'une pure fiction théorique. A la conception classique qui voit dans la nullité un état de l'acte, il veut substituer celle de la nullité, droit de critique dirigé contre les effets de l'acte. Pour lui, la nullité comme la validité, pratiquement, se traduisent par le droit qu'on a de les invoquer. Ce droit n'est pas absolument semblable aux autres; son but n'est pas la réalisation d'un intérêt positif mais d'exercer un autre droit. Cette conception nouvelle a, pour M. Japiot, l'avantage de justifier la théorie assouplie des nullités qu'il nous présente, car ce droit de critique n'est point dirigé contre l'acte lui-même qui n'a qu'exceptionnellement une valeur véritable en soi; l'invalidité ne peut se manifester que par une absence d'effet et grâce à cette notion nouvelle de la nullité, on pourra envisager la divisibilité de la nullité; il est facile d'admettre, en effet, que telle conséquence soit frappée alors que telle autre ne l'est pas⁽²⁾.

Si cette notion a trouvé des adeptes, surtout parmi les auteurs de thèses⁽³⁾, il s'en faut de beaucoup qu'elle ait définitivement triomphé, et la violence même des critiques adressées à la théorie classique lui a suscité de nouveaux et fervents défenseurs.

Il nous suffit de citer deux ouvrages très récents dont les auteurs éminents demeurent partisans du système classique. Si nous prenons, en effet, le *Cours de Droit civil français*, par M. Josserand, nous retrouvons les expressions d'acte mort-né, d'acte malade et bien portant chères à la doctrine classique. « L'acte inexistant, écrit le doyen

(2) Voir Japiot, *op. cit.*, p. 283 à 299.

(3) Voir notamment Jacques Piédelièvre, *Des effets produits par les actes nuls. Essai d'une théorie d'ensemble*, th. Paris, 1911, p. 499.

de Lyon, est celui qui manque d'un élément essentiel, d'un organe vital. En pareille éventualité, il ne suffit pas de dire que l'acte est nul, il faut dire qu'il n'y a pas d'acte juridique, on est en présence d'une apparence, d'un malentendu, d'une tentative d'acte plutôt que d'un acte et d'une tentative qui a avorté. L'acte est à peu près mort-né. A l'acte inexistant, on oppose l'acte nul, lequel est pourvu de tous ses organes constitutifs; il répond donc à la définition qu'en donne la loi mais se heurte à un obstacle décisif. Il y a bien contrat, mais l'un des éléments vitaux de l'acte est atteint d'un vice qui est susceptible d'en déterminer la destruction, de même qu'un organisme humain vivant mais atteint de maladie est menacé de mort. Seulement, de même qu'il existe des maladies plus ou moins graves, il est des nullités plus ou moins sévères. » (4).

L'idée d'acte organisme, si violemment attaquée par M. Japiot, n'est point abandonnée pour cela. Les développements de M. Bonnecase en sont une nouvelle preuve. Dans un passage de son œuvre consacrée à la distinction de l'inexistence de la nullité, l'éminent professeur écrit, en effet : « Il est incontestable que l'acte juridique constitue un véritable organisme, rigoureusement soumis pour son existence à la nécessité de la présence de certains éléments de vie. Sans ces éléments, l'acte juridique ne constitue plus, à l'image des personnes physiques, qu'une sorte d'être non viable se ramenant à une pure matérialité placée en dehors du domaine du droit. Toujours à l'instar des personnes physiques, une institution telle que l'acte juri-

(4) Jossierand, *Cours de droit civil positif français*, éd. 1930, t. I, p. 18, 2^e éd.; 1932, p. 92 et s., n° 140.

dique est susceptible de présenter des imperfections de nature à la condamner éventuellement dans son existence, à une date plus ou moins prochaine, comme aussi des particularités accidentelles. » ⁽⁵⁾. Dans le premier cas, c'est l'inexistence, dans le second, la nullité.

N° 2. — LES DISTINCTIONS PROPOSEES

Les divergences doctrinales ne se sont point simplement manifestées sur la nature, mais aussi et surtout sur la classification des nullités.

Si la théorie de Demolombe et de Laurent se retrouve sans aucun changement dans le *Traité* de Baudry-Lacantinerie et Barde ⁽⁶⁾, les auteurs de l'époque contemporaine qui se réclament de la doctrine classique ne l'admettent qu'après certaines modifications et après avoir ramené l'existence à de plus justes proportions.

Ils peuvent, nous semble-t-il, se répartir en deux groupes : les partisans d'une division bipartite et les partisans d'une division tripartite. Les premiers opposent très nettement l'inexistence à la nullité; pour les seconds, la catégorie des actes inexistants constitue une division dans l'inefficacité des actes juridiques, au même titre que la nullité absolue ou la nullité relative.

(5) Bonnecase, *Suppl. au Baudry*, t. III, p. 126. Voir également le passage suivant : « Il est facile d'apercevoir l'opposition de la notion de nullité par rapport à celle d'inexistence. Au point de vue organique, un acte juridique existe, avons-nous dit, quand se trouvent réunis un objet, une volonté, et suivant les cas, l'expression de celle-ci dans une forme rigoureusement déterminée. Que l'un de ces trois éléments fasse intégralement défaut, et l'acte sera inexistant. Qu'au contraire, un de ces éléments soit atteint dans son intégralité matérielle ou juridique, et l'acte sera simplement nul. Ainsi, se dévoilent nettement les caractères d'organisme imparfait de l'acte nul, par opposition à l'idée d'organisme inexistant. » (Bonnecase, *Suppl. au Baudry*, t. III, p. 177-178.)

(6) Baudry-Lacantinerie et Barde, *Traité théorique et pratique de droit civil français*, t. III, 3^e éd., 1908, p. 268.

L'opposition irréductible de l'inexistence et de la nullité trouve un fervent défenseur dans M. Bonnecase. Pour lui, nous l'avons vu, « l'acte juridique constitue un véritable organisme rigoureusement soumis pour son existence à la présence de certains éléments de vie ». Ces éléments sont de deux sortes, des éléments d'ordre psychologique et des éléments d'ordre matériel. Par suite, l'acte sera inexistant lorsque ces éléments feront défaut. « Le critérium de l'inexistence, écrit-il ⁽⁷⁾, tient à la fois du point de vue psychologique et du point de vue matériel. Il consiste à vérifier dans chaque cas si se trouvent réunis une ou plusieurs volontés, un ou plusieurs objets, et, éventuellement, une forme solennelle; que ces trois éléments manquent de toute la perfection requise par le droit en vigueur, mais soient réalisés dans leur principe et l'on sera en présence d'une nullité de l'acte juridique, non d'une inexistence. » Ainsi, pour le savant professeur, deux catégories doivent être très nettement distinguées lorsqu'on s'occupe de la validité des actes juridiques, d'une part les actes inexistants, de l'autre les actes nuls. Faut-il abandonner pour cela la vieille distinction des nullités absolues et des nullités relatives? Nullement, mais, d'après M. Bonnecase, « la portée attribuée à la distinction des nullités absolues et des nullités relatives était pour le moins excessive » ⁽⁸⁾, car l'examen des textes et des arrêts démontre que les nullités absolues et relatives n'ont point une origine différente et que les actes qui en sont affectés peuvent produire des effets normaux tant qu'ils ne sont pas annulés.

(7) Bonnecase, *Suppl. au Baudry, op. cit.*, p. 141.

(8) Bonnecase, *Suppl. au Baudry, op. cit.*, p. 202.

C'est à cette théorie que paraissent se rattacher M. Josserand, dans son *Cours de droit civil*, et M. Cohendy, dans un article de la *Revue trimestrielle de droit civil*.

Pour M. Josserand, l'acte inexistant « est celui qui manque d'un élément essentiel, d'un organe essentiel, en sorte qu'il ne répond même pas à la définition générique qui lui est donnée par la loi » ⁽⁹⁾. L'acte nul, au contraire, est pourvu de tous ses éléments constitutifs et répond à la définition de la loi, mais se heurte à un obstacle décisif. D'ailleurs, les nullités peuvent être plus ou moins sévères et c'est alors qu'intervient la distinction des nullités absolues qualifiées de radicales ou encore d'ordre public qui sanctionnent les règles d'ordre public et des nullités relatives que l'on qualifie parfois de nullités d'ordre privé et qui protègent des intérêts particuliers.

M. Cohendy voit, dans l'existence, une inefficacité matérielle extrapositive telle qu'il est impossible de concevoir que les contractants aient créé quoi que ce soit. Un acte sera inexistant toutes les fois qu'il manquera d'un des éléments essentiels à la vie, élément matériel ou élément de volonté, mais seulement dans ce cas. Quant à la nullité d'ordre public, qui, d'après l'auteur, constitue le droit commun des inefficacités, elle est fondée sur une idée de protection de l'ordre public qui est en jeu d'abord lorsque le contrat blesse les intérêts de tous, et aussi lorsque sont blessés les intérêts de quelques-uns seulement mais si importants, si essentiels qu'en les atteignant, le contrat atteint en même temps l'ordre social ⁽¹⁰⁾.

(9) Josserand, *op. cit.*, t. I, 1^{re} éd., p. 87, 2^e éd., p. 92. Voir également t. I, p. 397 à 433, et t. II, *Conditions de formations des contrats*, p. 167 à 171.

(10) Cohendy, *Des intérêts de la distinction entre l'inexistence et la nullité d'ordre public* (*Revue trimestrielle de droit civil*, 1914, p. 33 et s.).

D'autres auteurs, avons-nous dit, séparent l'inexistence de la nullité absolue de la même manière qu'ils distinguent les nullités absolues des nullités relatives.

« L'imperfection d'un acte juridique, écrit M. Henri Capitant dans son *Introduction à l'étude du droit civil* ⁽¹¹⁾, peut résulter de l'une des trois causes suivantes :

» 1° Un des éléments essentiels indispensables à sa formation fait défaut. La doctrine dit que l'acte est inexistant.

» 2° L'acte viole une prescription légale, par exemple une disposition contraire à l'ordre public ou aux bonnes mœurs ou bien des formes solennelles n'ont pas été observées. Cet acte est frappé d'une nullité, dite nullité absolue.

» 3° La manifestation de volonté est imparfaite parce qu'elle émane d'un incapable ou qu'elle est entachée de certains vices. On dit que l'acte est annulable ou atteint de nullité relative. »

L'utilité de la notion d'inexistence paraît d'ailleurs, pour l'auteur, assez contestable, et cette idée se trouve développée dans le *Cours élémentaire de droit civil français*, de MM. Colin et Capitant. « Théoriquement, l'inexistence d'un acte juridique est distincte de la nullité absolue. Pratiquement, l'inexistence d'un acte juridique ne dispense pas plus que la nullité absolue de l'intervention de la justice... si l'on y regarde de près, le départ établi entre les cas d'inexistence et les hypothèses de nullité se réduit à une simple nuance. » ⁽¹²⁾.

(11) Henri Capitant, *Introduction à l'étude du droit civil*, 3^e éd., 1929, p. 313 et s.

(12) Colin et Capitant, *Cours élémentaire de droit civil français*, 4^e éd., 1923, t. I, p. 75 et s. et p. 81.

M. Planiol, dans son *Traité élémentaire de droit civil*, fait également la distinction de l'inexistence, de la nullité absolue et de la nullité relative. Pour lui, l'inexistence, au sens juridique du mot, « est entièrement distincte des cas de nullités; lorsqu'un acte est inexistant, la loi n'a pas besoin de l'annuler... on peut donc dire que l'inexistence véritable est incompatible avec la nullité, puisque la nullité est une opération qui consiste à anéantir un acte réellement accompli et pourvu de tous ses éléments... Les éléments essentiels dont l'absence entraîne l'inexistence de l'acte sont de deux sortes. L'un est d'une nécessité générale, commune à tous les actes juridiques, c'est le consentement, ou mieux la volonté. Les autres éléments essentiels à l'existence sont variables selon les diverses espèces d'actes, et ils sont déterminés pour chacun par sa définition particulière. » ⁽¹³⁾. Cependant, M. Planiol manifeste quelque hésitation à ranger parmi les cas d'inexistence, l'absence de formes solennelles ⁽¹⁴⁾.

Mais si la notion d'inexistence conserve ainsi des partisans, ce n'est pas sans avoir subi et sans subir encore de violentes attaques.

La thèse de M. Loyer est entièrement consacrée à la critique de la catégorie des actes inexistants. « Nous prétendons que le terme générique de nullité, écrit l'auteur, embrasse toutes les inefficacités. Qu'on lui rende donc son sens très général et très juridique, quitte à l'expliquer et à en préciser le sens, comme on est accoutumé de le faire par les épithètes d'absolue et de relative, puisque, en

(13) Planiol, *Traité élémentaire de droit civil français*, 11^e éd., 1928, t. I, nos 348 et s.

(14) Planiol, *op. cit.*, n^o 349.

somme, le plus sage est de s'en tenir à ces vieilles catégories et que surtout, à notre avis, il est hors de doute que le Code a entendu les maintenir. Nous n'ignorons pas qu'on a fait tout au long le procès des deux nullités et que même tout n'est pas faux dans le reproche qu'on leur a fait d'être arbitraires, un peu artificielles. Mais cependant ce système est encore satisfaisant dans son ensemble et, puisque le Code civil le consacre, pourquoi ne pas s'en contenter ? Pourquoi le vouloir surtout rajeunir par l'invention inutile des inexistentes et l'obscurcir aussi et l'alourdir sans profit ? » (15).

Dans le *Traité pratique de droit civil français* (16), paru récemment, M. Esmein s'attaque lui aussi à la distinction de la nullité et de l'inexistence. Il s'efforce de démontrer que tous les cas d'inexistence peuvent très bien se ramener à des nullités (17). Faut-il rejeter toute classification ? Non, car il y a des nullités qui assurent la protection d'intérêts privés, d'autres la protection d'intérêts supérieurs aux intérêts privés. Par suite, la nullité est absolue quand elle peut être invoquée par toute personne y ayant intérêt reconnu par le droit. La nullité relative, elle, est établie pour la protection des intérêts parti-

(15) Jules Loyer, *Les actes inexistantes*, th. Rennes, 1908, p. 210.

(16) *Traité pratique de droit civil français*, par MM. Planiol et Ripert; t. VI : *les obligations*, par M. Esmein, p. 386 et s.; voir surtout p. 393.

(17) S'agit-il d'absence de consentement, il semblerait qu'on se trouve bien là en face du néant, et M. Esmein cite comme exemple l'offre d'une convention non acceptée ou le faux en écriture qui ne peut obliger celui dont on a usé de la signature. Mais, ajoute notre auteur, il n'y a pas à parler d'acte inexistant. Il n'y a pas du tout acte. De même, pour l'absence d'objet ou l'absence de cause. Pour l'absence de formes, l'idée d'inexistence serait susceptible d'une réelle valeur pratique; mais, dit M. Esmein, « les formalités, quelle que soit l'importance des intérêts qu'elles sont destinées à sauvegarder, ne sont pas, dans le droit moderne, la substance des actes ». En l'absence de formes solennelles, le consentement subsiste, susceptible d'effets juridiques,

culiers. Telle est, pour M. Esmein, la distinction qui doit être faite lorsqu'on se décide à se départir à la fois des traditions très anciennes sans doute, mais auxquelles rien ne répond aujourd'hui et d'idées *a priori* auxquelles la théorie de l'inexistence a donné, au XIX^e siècle, une vigueur toute particulière.

C'est à cette thèse que paraît se rattacher également M. Hémarc dans la deuxième édition de son *Précis élémentaire de droit civil* (18).

Les trois auteurs dont nous venons de résumer brièvement et incomplètement les idées se montrent certes résolument hostiles à la notion d'inexistence, mais ils ne repoussent pas pour cela toute classification. C'est, au contraire, une opposition complète à toute systématisation juridique que l'on rencontre chez les auteurs dont il faut maintenant nous occuper.

M. Drogoul, dont la thèse annonce le mouvement de réaction contre la doctrine classique, écrivait en 1902 : « Il n'y a plus ni nullité absolue, ni nullité relative, ni inexistence. Il y a des nullités... Au lieu de trois groupes, nous sommes en présence de toute une série de nullités ayant leur source commune dans la loi mais infiniment diverses par les motifs qui les inspirent » (19). — « Notre étude, conclut l'auteur, est donc une lutte contre l'esprit

(18) Joseph Hémarc, *Précis élémentaire de droit civil*, t. I, 2^e éd., 1931, lib. Sirey : « La distinction des nullités absolues et des nullités relatives est simple : elle correspond à la nature des conditions des actes juridiques. Des auteurs l'ont obscurcie en prétendant y mêler un nouveau terme : l'inexistence. » M. Hémarc écarte cette notion d'inexistence en invoquant en sens contraire des textes du Code civil et en démontrant son défaut d'intérêt pratique (n^o 280).

(19) Drogoul, *Essai d'une théorie générale des nullités*, th. Aix-Marseille, 1902, p. 209 et p. 179.

dogmatique qui veut à tout prix des catégories tranchées. Les catégories ont quelque chose de scholastique qu'il importe, selon nous, de bannir d'une science pratique. » (20).

La thèse de M. Japiot vient renforcer considérablement la position des adversaires de la doctrine classique. Pour cet auteur, il ne s'agit pas « de trouver des principes qui se suffisent à eux-mêmes, ... une théorie susceptible de donner mécaniquement toutes les solutions fermes par le jeu des déductions logiques » (21). M. Japiot propose, au contraire, des critères différents pour chaque question, il varie ses solutions suivant les cas et suivant les problèmes qui lui sont soumis (22).

(20) Drogoul, *op. cit.*, p. 265.

(21) Japiot, *op. cit.*, p. 163.

(22) Aussi en arrive-t-il à conclure qu'une même nullité peut être à la fois absolue et relative; ainsi, la nullité d'un contrat de mariage peut être relative dans son principe et absolue dans son organisation et dans ses effets. C'est ce qu'il soutient lui-même dans une note au *Sirey*, sous un jugement du tribunal de Quimper du 23 novembre 1910 (S., 12. 2. 258). Comp. Gaudemet, *Revue trimestrielle de droit civil*, 1911, p. 110-111, et voir également Bonnecase, *Suppl. au Baudry*, t. III, p. 73-74.

Signalons parmi les recrues importantes de la thèse exposée par M. Japiot, Naquet, qui, dans une note au *Sirey*, sous un arrêt de la Cour de cassation du 5 janvier 1910 (S., 12. 1. 249), conclut « que la base même de la distinction des contrats nuls et annulables est purement chimérique. Il y a bien des vices plus ou moins profonds affectant, par suite, les contrats d'une manière différente et entraînant une inefficacité plus ou moins étendue. Mais il n'y a pas entre ces vices une différence de principe permettant de soutenir que les contrats qui en sont affectés doivent être considérés les uns comme inexistantes et les autres comme valables sauf rescision possible. »

Remarquons enfin que certains auteurs pèchent parfois par excès contraire. M. Guyard, dans sa thèse (*Etude sur les caractères des nullités des actes juridiques pour vices de forme*, th. Paris, 1920), loin de rejeter la distinction tripartite de l'acte inexistant, de l'acte nul de plein droit et de l'acte annulable, propose de la compléter en introduisant une catégorie de nullités intermédiaires entre les nullités de plein droit et l'annulabilité et en ajoutant, à la fin de la série traditionnelle, d'autres catégories de nullités dont les effets sont moins graves qu'au cas d'annulabilité.

Il convient enfin de signaler, pour être complet, une catégorie d'auteurs qui ne rejettent pas, *a priori*, l'idée d'inexistence mais qui ne veulent l'admettre que dans les cas-limite et tout à fait exceptionnellement.

M. Albert Tissier, dans sa note sous un arrêt de Cassation du 30 décembre 1902⁽²³⁾, remarque « que la distinction des actes nuls et des actes inexistantes que les rédacteurs du Code civil n'ont pas connue ou qu'ils ont négligée, comme inutile, n'est pas, à vrai dire, inexacte dans son principe, mais qu'elle a été considérablement exagérée par la doctrine et n'a que des intérêts pratiques tout à fait exceptionnels et sans grande importance ». Pour l'auteur, la notion d'inexistence paraît se restreindre à l'absence des formes sacramentelles prescrites pour certains actes et pour les autres actes, à l'absence de volonté, de consentement.

De son côté, M. Piédelièvre, qui se réclame pourtant de la thèse proposée par M. Japiot⁽²⁴⁾, admet aussi qu'un minimum est indispensable pour qu'un acte nul soit susceptible de produire des effets de droit. Ce minimum de base se trouve dans la nécessité d'un élément matériel et d'un élément de volonté. Si l'élément matériel fait complètement défaut, on est en présence d'un acte ou d'un semblant d'acte sans base solide, de même au cas d'absence totale de l'élément de volonté. Sans ce minimum, l'acte est inexistant, mais on doit conserver à ce mot le sens exact que lui donnaient les premiers partisans de l'inexistence et qu'il n'aurait jamais dû cesser d'avoir : « Un acte inexistant est celui auquel manque un élément telle-

(23) Tissier, Note au *Sirey*, sous Cass., 30 déc. 1902 (S., 03. 1. 257).

(24) J. Piédelièvre, *op. cit.*, p. 501.

ment nécessaire qu'en son absence il est *logiquement impossible d'en concevoir l'existence* ».

Dans ce rapide exposé de la doctrine civiliste moderne, il semblerait que nous nous soyons complètement éloigné du sujet qui nous occupe. Il n'en est rien. Ce tableau, imparfait sans doute, a au moins le mérite de nous montrer les divergences profondes existant entre les auteurs sur la classification des nullités. Toutes les nuances se trouvent représentées, depuis les partisans d'une théorie rigide aux catégories bien tranchées, jusqu'aux auteurs hostiles à toute systématisation. On s'aperçoit des difficultés insurmontables auxquelles se serait heurtée une théorie fiscale qui aurait voulu établir des règles de perception différentes suivant les catégories de nullités. Nous aurons d'ailleurs l'occasion de revenir sur ce point. Mais, auparavant, il nous faut insister sur une autre question qui présente un intérêt indiscutable pour notre sujet, celle des effets produits par les actes nuls.

N° 3. — LES EFFETS PRODUITS PAR L'ACTE NUL.

Les difficultés que nous allons rencontrer proviennent ici encore de la notion d'inexistence. On remarque, en effet, à notre époque, une atténuation très nette de la vieille maxime *quod nullum est nullum producit effectum*. Seuls, les auteurs qui admettent l'inexistence décident, dans ce cas, l'absence de tout effet juridique.

L'acte nul engendre des effets de droit susceptibles d'être définitifs, telle est la formule employée par M. Bonnecase⁽²⁵⁾. Adoptant les conclusions de la thèse de M. Piéde-

(25) Bonnecase, *Supp. au Baudry*, t. III. Voir surtout p. 170 et s. et 201 et s.

lièvre, sans toutefois en approuver l'esprit, l'auteur du *Supplément au Baudry* constate, en premier lieu, que les actes nuls peuvent engendrer, d'une manière définitive, des conséquences d'ordre secondaire comme la valeur en écriture privée d'un acte authentique nul comme tel, ou la révocation d'un legs par l'aliénation nulle de la chose léguée. En second lieu, un acte juridique nul peut produire tous ses effets pendant une certaine période de temps, c'est le cas du mariage putatif et des sociétés de fait. Enfin, un acte juridique nul peut produire tous ses effets soit parce que la loi elle-même édicte ces limitations au principe *quod nullum est nullum producit effectum*, comme par exemple au cas de contre-lettre, soit parce que ces limitations résultent de la jurisprudence comme la validité des actes accomplis par l'héritier apparent.

« Du minutieux examen des textes et des arrêts auquel s'est livré M. Piédelièvre, écrit M. Bonnecase⁽²⁶⁾, il résulte en définitive que l'acte nul produit ses effets normaux tant qu'il n'est pas annulé, que même l'acte nul de nullité absolue est susceptible, après son annulation, d'engendrer des conséquences et que la nullité même absolue peut, en certains cas, disparaître aussi bien par confirmation que par prescription et qu'elle ne peut pas toujours être invoquée par tous les intéressés. »

Nous retiendrons pour le moment la première des conclusions : un acte nul produit ses effets normaux tant qu'il n'est pas annulé, conclusion qui est intimement liée au problème qui fait l'objet de cette étude : la perception du droit proportionnel sur un acte non encore annulé.

(26) Bonnecase, *op. cit.*, p. 202.

La notion d'inexistence va ranimer les discussions. Pour les auteurs qui admettent la catégorie des actes inexistant, ces derniers ne peuvent produire aucun effet. « D'accord en cela avec les auteurs du *Traité* de Baudry-Lacantinerie, écrit M. Bonnecase⁽²⁷⁾, nous posons comme règle exclusive de toute exception que l'acte juridique inexistant n'engendre en tant qu'acte juridique aucun effet quel qu'il soit. » Les adversaires de la doctrine classique peuvent répliquer qu'un acte inexistant est susceptible d'engendrer des conséquences juridiques : par exemple, qu'un mariage inexistant pour identité de sexe peut être l'origine de dommages-intérêts pour celui qui a été trompé sur le sexe de son prétendu conjoint. Rien de plus faux, répond M. Bonnecase, car si l'acte juridique inexistant est dans l'impossibilité d'engendrer, en tant qu'acte juridique, une conséquence quelconque, nous nous gardons bien de soutenir que des faits matériels auxquels on refuse la qualification d'acte juridique ne peuvent pas entraîner un effet de droit. Ce qui produit un effet de droit, ce n'est pas l'acte juridique, mais de simples faits matériels qui ne peuvent point être pris en considération par le droit fiscal pour la perception du droit proportionnel d'enregistrement.

Pour les auteurs, au contraire, qui dénie toute valeur à l'idée d'inexistence, le problème ne se pose pas. Ils s'en tiennent aux conclusions déjà formulées pour les actes nuls. Cependant, certains, comme M. Piédelièvre, admettent une notion très réduite d'inexistence. Dans la mesure où cette notion est reconnue par eux, dans la mesure où le minimum de base nécessaire à la production de tout

(27) Bonnecase, *op. cit.*, p. 142.

effet juridique fait défaut, dans cette même mesure, il sera impossible de faire produire à l'acte une conséquence juridique quelconque : « L'acte nul, écrit M. Piédelièvre⁽²⁸⁾, ne produira un ou plusieurs effets que s'il est possible de trouver à l'origine, dans l'ordre des réalités pratiques, certains indices, certains éléments d'un acte qui, sans doute, pourra être affecté des vices les plus graves, mais cependant devra tout au moins se traduire par certaines manifestations pour constituer la base minima nécessaire à la consécration de certains rapports de droit. » La formule *quod nullum est nullum producit effectum* devrait donc se traduire pour M. Piédelièvre par : Où il n'y a rien, il ne peut y avoir aucun effet de droit.

Deux propositions résument ainsi la doctrine contemporaine sur les effets produits par l'acte nul : l'acte nul, quand il n'a pas été annulé, produit des conséquences juridiques ; l'acte inexistant, au contraire, pour ceux qui admettent l'inexistence, et dans la mesure où ils l'admettent, ne peut produire aucun effet de droit.

Cette étude de la doctrine civiliste moderne, que nous venons d'achever, nous a permis de constater des divergences profondes entre les auteurs. Nous avons trouvé, d'un côté, les partisans de la doctrine classique, de l'autre, les fondateurs et les adeptes d'une nouvelle théorie hostile à toute systématisation juridique. Sur les trois problèmes, particulièrement intéressants pour la comparaison avec le droit fiscal, nous nous sommes efforcé de discerner la position des deux partis. C'est ainsi qu'à la conception traditionnelle de la nullité, manière d'être de l'acte, la nouvelle école a voulu opposer l'idée de nullité,

(28) Piédelièvre, *op. cit.*, p. 333.

sanction dirigée contre les conséquences juridiques de l'acte. Pour les diverses catégories de nullités, la doctrine classique a maintenu, sauf certaines variantes, ses distinctions d'inexistence, de nullité absolue et de nullité relative, tandis que certains auteurs modernes, ou bien rejettent la catégorie des actes inexistants comme inutile, ou bien se refusent même à admettre toute classification, préférant une théorie plus souple et plus nuancée aux cadres rigides de la doctrine traditionnelle. Enfin, quant aux effets produits par les actes nuls, si l'on constate, chez presque tous les auteurs, l'abandon de l'interprétation stricte de la maxime *quod nullum est nullum producit effectum*, des divergences persistent, dues surtout à cette fameuse catégorie des actes inexistants.

Ce n'est point ici le moment de marquer quelle a été ou quelle aurait pu être l'influence de ces discussions doctrinales sur la théorie fiscale des nullités. Nous aurons l'occasion de revenir sur ce point dans un chapitre ultérieur. D'ailleurs, cette étude serait actuellement impossible puisque nous ignorons l'état de la doctrine fiscale depuis le début du ^{xx}e siècle jusqu'à l'heure actuelle. C'est de celle-ci qu'il faut maintenant nous occuper.

§ II. — DOCTRINE FISCALE.

Depuis le milieu du ^{xix}e siècle, le principe de la perception sur un acte nul, quelle que soit la cause de nullité dont il est affecté, est hors de toute discussion. Nous ne croyons pas cependant que l'étude de la doctrine fiscale moderne soit dénuée d'intérêts. S'agissant des nullités, on constate, en effet, chez certains auteurs, une tendance à expliquer la théorie fiscale au moyen de principes civilistes.

D'autre part, la théorie de l'imperfection, qui n'était pas très nette à la fin du XIX^e siècle, n'est pas définitivement éclaircie, des divergences persistent entre les auteurs, les uns voulant rattacher la catégorie des actes imparfaits à celle des actes inexistantes du droit civil, les autres, au contraire, considérant la théorie de l'imperfection comme absolument distincte de celle des nullités.

Ces deux problèmes ainsi posés, nous sommes naturellement amené à diviser notre paragraphe en deux parties, la première consacrée à l'étude des nullités proprement dites, la seconde traitant de l'imperfection.

N^o 1. — LES NULLITES EN DROIT FISCAL MODERNE.

Nous serons assez bref sur la théorie fiscale des nullités à l'époque moderne.

Parmi les auteurs de cette période, il en est un certain nombre qui se contentent de rappeler simplement la solution généralement admise et pour lesquels toute justification paraît inutile⁽²⁹⁾. D'autres calquent exactement leur théorie sur celle de leurs devanciers. D'autres, enfin, abandonnant les anciennes raisons invoquées en faveur de la théorie fiscale, cherchent à les remplacer par des explications plus conformes aux principes juridiques.

La similitude entre les œuvres de M. Dublineau et de M. Maguéro et celles d'auteurs plus anciens peut être marquée à un double point de vue.

On retrouve, en premier lieu, dans ces ouvrages, une étude préliminaire de droit civil.

(29) On peut ranger dans cette catégorie L.-H. Guilhot, *Manuel de droit fiscal*, 5^e éd., 1923, n^o 11; Dalloz, *Répertoire pratique de législation, de doctrine et de jurisprudence*, éd. 1913, V^o *Enregistrement*, n^{os} 73 et s. On comprend que nous n'insistions pas davantage sur ces ouvrages.

C'est ainsi que M. Dublineau⁽³⁰⁾ rappelle, d'une part, la distinction des nullités absolues et des nullités relatives, de l'autre, la distinction des actes inexistants, des actes nuls de plein droit et des actes annulables. C'est cette dernière classification qui lui paraît préférable et qu'il utilisera dans son exposé fiscal en remarquant, toutefois, que la distinction entre les actes inexistants et les actes nuls de plein droit est purement théorique, sans aucune utilité pratique.

Maguéro⁽³¹⁾ reste partisan de la vieille distinction bipartite de l'acte inexistant et de l'acte annulable, les nullités relatives et les nullités absolues ne formant qu'une subdivision dans la catégorie plus générale des actes annulables. Il maintient la doctrine classique, dont il constate les progrès en jurisprudence (arrêt du 30 décembre 1902 précité). Il l'exagère même, réduisant l'annulabilité aux vices du consentement, aux incapacités et à l'inobservation de formalités protectrices édictées par la loi. Il remarque aussi que certaines nullités n'affectent que l'acte instrumentaire; dans ce dernier cas, à l'exception de l'hypothèse de solennités exigées par la loi, « les vices de l'acte instrumentaire auront simplement pour effet d'enlever à ce dernier la force probante attachée à sa nature, mais la nullité de l'écrit, de l'*instrumentum*, ne pourra porter aucune atteinte à la validité de l'acte juridique »⁽³²⁾.

L'exposé que font Dublineau et Maguéro, de la théorie

(30) Dublineau, *Traité théorique et pratique de l'enregistrement*, 1^{re} éd.; p. 145-146.

(31) Maguéro, *Traité alphabétique des droits d'enregistrement, de timbre et d'hypothèques*, 2^e éd. V^o Nullité, nos 1 et s.

(32) Maguéro, V^o Nullité, n^o 11.

fiscale permet, en second lieu, de découvrir d'autres analogies avec les précédents traités.

Ce sont en effet les mêmes arguments que ceux de la théorie classique qui sont invoqués par nos auteurs en faveur de la perception, soit l'idée d'exécution pour l'acte annulable⁽³³⁾, soit la crainte de la fraude⁽³⁴⁾ ou la difficulté qu'éprouverait le receveur à juger la nullité, pour les actes nuls de plein droit ou inexistants.

Le système de Championnière et Rigaud « eût imposé aux receveurs, écrit l'auteur du *Traité alphabétique*⁽³⁵⁾, la tâche fort ardue d'apprécier la valeur juridique des actes qui leur sont soumis, de vérifier si toutes les conditions de fait et de droit indispensables à leur existence se trouvent réunies... C'eût été leur donner une mission impossible à remplir. Dans bien des cas, la loi ne leur fournit en effet aucun des moyens dont jouit le juge civil pour éclairer sa religion. » Sans doute, le receveur est parfois obligé de vérifier la qualification et la nature de l'acte qui lui est soumis, mais il n'accomplit cette tâche que parce que l'intérêt du Trésor est en jeu. Or l'Administration n'a aucun intérêt à la découverte des vices dont un acte est affecté. Pourquoi le receveur s'en préoccuperait-il ?

Ce bref résumé des ouvrages de M. Dublineau et de M. Maguéro ne permet plus de douter des liens étroits qui unissent ces auteurs à la doctrine fiscale de la seconde

(33) Voici, d'ailleurs, le raisonnement contenu dans le *Traité alphabétique*, V^o *Nullité*, n^o 14 : « Tant que la nullité n'a pas été prononcée par le juge, l'acte annulable existe, produit ses effets, est susceptible d'exécution; il peut même acquérir une autorité définitive et irréfragable, soit par l'effet du temps, l'action en nullité étant prescriptible, soit par la confirmation expresse ou tacite des parties... Tel est, selon nous, le motif péremptoire qui permet de percevoir l'impôt afférent à un acte malgré les vices dont il est entaché. »

(34) Dublineau, *op. cit.*, n^o 246, p. 146.

(35) Maguéro, *op. cit.*, V^o *Nullité*, n^o 21.

moitié du *xix^e* siècle. Classiques, l'ouvrage de M. Dublincan et le *Traité alphabétique* de Maguero le sont et par leur manière d'exposer le sujet et par les théories civilistes qu'ils adoptent et aussi par l'argumentation sur laquelle ils fondent les solutions fiscales.

Deux auteurs, M. Wahl et M. Pilon, paraissent se séparer de la doctrine classique, non point certes en proposant de nouvelles solutions en contradiction avec une jurisprudence fermement établie, mais en mettant leur originalité à expliquer par des principes juridiques simples cette théorie fiscale des nullités.

Pour M. Wahl⁽³⁶⁾, les deux arguments généralement proposés en faveur de la perception semblent sans valeur : le silence des textes, mais il peut s'interpréter ou dans le sens de la perception ou dans le sens contraire, le rôle du receveur qui n'est point juge de la validité, mais il ne lui serait pas plus difficile de rechercher si le contrat est valable que de découvrir sa nature. Quelle est donc la véritable raison ?

Nous ne pouvons mieux faire que de citer M. Wahl lui-même : « La vraie raison de décider est qu'un contrat nul, mais non encore annulé, a tous les effets d'un contrat valable. Les parties sont engagées par leur consentement tant qu'elles n'ont pas fait tomber l'acte. Et cela est vrai des actes frappés de nullité absolue aussi bien que de ceux qui sont atteints d'une nullité relative; un acte qui produit les effets d'un acte valable doit être taxé comme tel... Les parties se sont engagées à un titre déterminé, elles ont fait une convention déterminée, elles peuvent exi-

(36) Wahl, *Traité de droit fiscal*, t. I, p. 174 et s., nos 177 et s.

ger l'exécution de cette convention, à moins que l'exception de nullité ne soit opposée à la demande en exécution ou qu'une action en nullité ne soit formée. La convention produit donc jusque-là les effets qui découlent de sa nature, elle doit, par suite, être tarifée comme une convention valable. » Nous verrons plus tard les conséquences que l'auteur tire de ce système, notamment pour la réfutation de deux théories dissidentes.

De même, pour M. Pilon⁽³⁷⁾, il n'est pas nécessaire d'invoquer, en faveur de la théorie, des arguments historiques, des arguments de textes ou l'argument tiré du rôle du receveur. « Au fond, écrit l'éminent conseiller à la Cour de cassation, la raison de principe qui s'impose ici c'est que, selon la doctrine d'Aubry et Rau, la nullité n'existe jamais de plein droit : « Les actes entachés de » nullités restent efficaces tant que l'annulation n'en a » pas été prononcée par le juge. » Or, en droit fiscal, la condition nécessaire mais suffisante pour qu'il y ait fait générateur de l'impôt, c'est l'existence d'une opération juridique. Donc l'impôt est exigible sur l'acte nul sans avoir égard au caractère de la nullité, puisque tant qu'il n'a pas été annulé, il existe. »

La différence n'est pas très grande entre l'argument de M. Wahl et celui de l'auteur de *Principes et technique des droits de l'enregistrement*. L'acte nul produit ses effets tant qu'il n'a pas été annulé, dit le premier; l'intervention du juge est nécessaire pour rendre un acte nul inefficace, soutient le second. Si la première proposition met davantage en relief la persistance des effets d'un acte nul

(37) Pilon, *Principes et technique des droits d'enregistrement*, t. I, nos 518 et s., surtout 521.

et si la seconde fait ressortir plus nettement le rôle du juge, en réalité ces deux formules se complètent et arrivent à exprimer la même idée. Idée que nous retrouvons dans la troisième édition parue récemment de l'œuvre d'un jurisconsulte belge, M. Gothot ^(37 bis) : « Les actes qui sont simplement entachés de nullité sont sujets à l'impôt, que la nullité qui les frappe soit absolue ou relative. C'est que les actes nuls, sans distinction, restent efficaces tant que l'annulation n'en a pas été prononcée par le juge. »

Nous avons ainsi trouvé deux catégories d'auteurs, dans cette étude de la doctrine fiscale moderne. Certains juristes, tout en proclamant leur attachement aux principes civilistes, s'empressent de les oublier dès qu'il s'agit d'une question fiscale, d'autres cherchent à éclairer les solutions fiscales par les principes du droit civil qu'ils considèrent encore comme la base du droit fiscal. Ces deux tendances vont pouvoir se développer beaucoup plus largement dans le domaine de l'imperfection qu'il nous faut maintenant étudier.

N° 2. — LA THEORIE DE L'IMPERFECTION.

Les difficultés augmentent avec le problème de l'acte imparfait.

Nous retrouvons ici les deux groupes d'auteurs que nous avons signalés dans la période précédente : d'une part, ceux qui voient, dans l'imperfection, une notion tout à fait distincte de celle de nullité et, de l'autre, les juristes pour qui inexistence et imperfection se confondent.

M. Maguéro appartient certainement au premier groupe.

(37 bis) Victor Gothot, *Cours de droit fiscal*, t. I, *Introduction générale et Droits d'enregistrement*, ouvrage inspiré de l'œuvre et des notes manuscrites de feu Gérard Galopin, 3^e éd., Liège, lib. Vaillant Cormanne, 1931, p. 100.

Il définit l'acte imparfait : « soit l'acte non encore formé par le défaut de consentement de toutes les parties, soit l'acte auquel manquent quelques-unes des formalités exigées par la loi pour sa perfection. » (38). Cette absence de consentement, ce défaut de formes, ne sont pas, comme on pourrait le supposer, des cas d'inexistence ou de nullité. Quand l'auteur parle du défaut de consentement il s'agit, par exemple, d'une donation entre vifs non acceptée; or, un tel acte ne constitue pas une donation mais une simple sollicitation, il n'est pas nul, il vaut comme promesse, mais il ne crée aucun lien de droit. Quant au défaut de forme, il est envisagé dans le *Traité alphabétique* d'un point de vue très spécial, il consiste presque uniquement dans l'absence de signature d'une des parties.

« Il peut arriver cependant que l'acte présenté à la formalité de l'enregistrement, bien que revêtu de toutes les signatures requises, soit infecté de nullité à raison de l'inobservation des règles générales. Cette circonstance ne peut avoir d'influence sur la perception car, malgré les vices dont l'acte est entaché, on ne peut pas dire qu'il soit un acte imparfait au sens donné à ce mot dans le langage du droit fiscal : la signature des parties implique la reconnaissance de l'opération juridique que constate cet acte et des engagements qu'il peut contenir. » (39).

De même, pour M. Dublineau (40) : « *Sans être nuls* les actes imparfaits ne créent aucun lien de droit, car ils ne constatent pas le concours de volontés nécessaire à la formation de toute convention. On ne saurait, pour la per-

(38) Maguéro, *op. cit.*, V^o *Acte imparfait*, n^{os} 1 et s.

(39) Maguéro, *op. cit.*, V^o *Nullité*, n^o 26.

(40) Dublineau, *op. cit.*, n^o 246, p. 146 et s.

ception, leur appliquer les règles des actes nuls de plein droit. Pour ceux-ci, la convention revêt les apparences extérieures d'un contrat dont il n'appartient pas au receveur d'apprécier la validité; pour les actes imparfaits, au contraire, le défaut de consentement enlève toute apparence de contrat. » C'est uniquement lorsque l'acte instrumentaire ne fait pas titre d'une opération juridique valable, qu'il n'en fournit pas la preuve complète et directe, qu'il y a vraiment imperfection mettant obstacle à la perception du droit.

Pour M. Wahl ⁽⁴¹⁾ « un acte n'est pas passible d'un droit quelconque proportionnel ou fixe lorsqu'il ne fournit, même en apparence, aucun titre d'une convention, c'est-à-dire s'il est imparfait, en d'autres termes, s'il manque visiblement de l'un des consentements nécessaires à l'existence d'une convention ». Cette définition assez vague est d'ailleurs complétée par une énumération dans laquelle l'auteur range, parmi les actes imparfaits, les offres, les projets, les actes sujets à homologation et aussi peut-être sous certaines réserves les actes dans lesquels ne figure pas l'un des éléments essentiels à l'existence de la convention. Bien que cette dernière formule rappelle la définition de l'acte inexistant dans la doctrine classique, la théorie de l'imperfection se rattache pour M. Wahl à des principes très différents de ceux qui dominent la matière des nullités ⁽⁴²⁾. « C'est à tort, dit-il, qu'on identifie l'acte nul avec l'acte imparfait. L'acte nul réunit le consentement des parties, l'acte imparfait ne les réunit pas, le premier est donc obligatoire si les intéressés ne font pas

(41) Wahl, *op. cit.*, n° 187, p. 183.

(42) Wahl, *op. cit.*, n° 178, p. 177.

prononcer la nullité, le second n'est pas obligatoire, le premier a l'apparence d'un contrat, le second ne l'a pas. » (43).

Si les théoriciens dont nous venons de parler séparent ainsi imperfection et inexistance, deux auteurs modernes renouvelant les idées émises par Championnière et Rigaud et par Dalloz dans sa première édition, ont au contraire cru trouver l'explication de l'imperfection fiscale dans la distinction civiliste de l'inexistence et de la nullité.

Dans son *Supplément au Traité de Baudry*, M. Bonnecase pose la question avec une netteté à laquelle les auteurs fiscaux ne nous ont guère habitués. « Il est admis, écrit-il (44), que la seule matérialité de l'acte entraîne l'exigibilité du droit, l'acte serait-il atteint de nullité. Mais les théoriciens de l'enregistrement n'ont pas pris soin de préciser qu'il ne pouvait en être de même lorsque l'acte est inexistant. Plus exactement leurs développements sont extrêmement flous à cet égard, les termes inexistants et nuls étant fréquemment pris l'un pour l'autre et les deux notions qu'ils représentent assimilées. Nous estimons, quant à nous, que l'acte inexistant ne devrait pas prendre place sur le même rang que l'acte nul. Sans doute des distinctions ou plutôt des précisions sont nécessaires. Le principe est d'évidence à nos yeux étant donné que les droits d'enregistrement constituent un impôt sur les actes et mutations, cet impôt ne doit rationnellement frap-

(43) Wahl, *op. cit.*, n° 187, p. 183.

Le *Répertoire pratique de Dalloz*, éd. 1913, adopte également la thèse de M. Wahl, qu'il cite. Pour l'auteur du *Répertoire*, les actes imparfaits, qui doivent être soigneusement distingués des actes nuls, sont ceux qui ne sont pas encore formés parce qu'ils manquent de l'un des consentements nécessaires à la perfection de la convention.

(44) Bonnecase, *op. cit.*, p. 150-151.

per que des écrits valables comme tels et répondant par suite à une réalité comme aussi des mutations réellement effectuées. » Bien mieux, partisan convaincu de la notion d'inexistence, M. Bonnecase estime que dans la matière si délicate de l'enregistrement on ne peut admettre sans réserve le critérium qu'il propose : « Encore faut-il que l'inexistence éclate en quelque sorte d'elle-même, soit que l'instrumentum destiné à constater l'acte juridique opérant mutation ou obligation soit défectueux, au point de réagir sur cet acte en empêchant sa preuve, soit que l'acte juridique lui-même manque manifestement de l'un de ses éléments essentiels. » ⁽⁴⁵⁾.

Dans son récent traité sur l'enregistrement, M. Pilon trouve également l'explication de la théorie fiscale de l'acte imparfait, dans la distinction civiliste des actes inexistantes et des actes nuls de nullité absolue. Pour cet auteur en effet l'acte imparfait « est l'opération juridique à laquelle un des éléments essentiels à son existence fait défaut. Elle n'a d'un acte juridique que les apparences extérieures. » ⁽⁴⁶⁾. De même qu'il existe en droit civil une inexistence de fond et une inexistence de forme, il y aura en droit fiscal une imperfection de fond et une imperfection de forme; imperfection de fond lorsqu'un élément essentiel à l'existence de l'opération juridique fera défaut, ce sera par exemple le cas d'une vente sans le consentement réciproque des deux parties, sans prix ou sans objet, d'une donation non acceptée; imperfection de forme

(45) Bonnecase, *op. cit.*, p. 152.

(46) Pilon, *op. cit.*, p. 267. Il convient de rapprocher de cette définition de l'acte imparfait celle qui est fournie par M. Gothot et que nous avons reproduite dans notre Introduction (V. *supra*, p. 12-13). Le jurisconsulte belge assimile lui aussi l'acte imparfait à l'acte inexistant.

qui proviendra principalement de l'absence de signature d'un des co-contractants, sur l'acte instrumentaire.

Sans doute, M. Pilon n'adopte pas la théorie de l'inexistence dans toute sa rigueur. Pour lui en effet l'inobservation des formes solennelles n'est point un cas d'inexistence, mais simplement de nullité. Il est néanmoins intéressant de marquer la réaction qui s'est produite dans ces ouvrages de date récente contre les théories précédemment admises. Alors que la plupart des auteurs fiscaux, même du début de ce siècle, se bornent à rappeler les solutions administratives et à exposer la théorie de l'imperfection sans lui chercher de fondement dans le droit civil, M. Bonnecase et M. Pilon veulent fonder les solutions fiscales sur des principes civilistes. Leur thèse d'ailleurs se rapproche très sensiblement de celle des auteurs du début du *xix^e* siècle. Peut-être est-elle inspirée par le même but qui est de trouver, dans le droit civil, une saine limite aux exigences toujours croissantes du fisc.

L'étude doctrinale que nous achevons nous a permis d'assister, au cours des trois périodes qui nous ont servi de cadre, à l'évolution de la théorie des nullités en droit civil et en droit fiscal.

En droit civil les nullités négligées par le législateur fournissent à la doctrine l'occasion d'ardentes controverses. A la distinction primitivement admise des nullités absolues et des nullités relatives, vient s'ajouter celle des actes inexistantes et des actes annulables. Malgré les difficultés dues à une terminologie imprécise, dans la seconde moitié du *xix^e* siècle, une théorie aux distinctions nettement tranchées, aux solutions strictes est élaborée. Cette rigi-

dité, exagérée peut-être par certains auteurs, amène les réactions que nous avons signalées au début de notre siècle. D'où une lutte qui se poursuit encore entre les défenseurs de la théorie classique et les partisans de la nouvelle école. Cet exposé chronologique nous a permis de constater, en outre, l'évolution qui s'est produite dans le sens donné par les auteurs à la fameuse règle « *quod nullum est nullum producit effectum* »; à l'interprétation stricte de la formule s'est substituée une autre traduction qui tient davantage compte de la réalité des faits.

En droit fiscal nous avons essayé de montrer comment les théoriciens de l'enregistrement, après avoir édifié un système en opposition complète avec les solutions administratives, se sont finalement ralliés à ces dernières et leur ont même trouvé, dans le droit civil, le fondement juridique indispensable. Si nous avons constaté des obscurités et des divergences dans la théorie civiliste, tout n'est pas absolument clair dans le droit de l'enregistrement. La théorie de l'imperfection notamment, par ses imprécisions, prête encore à discussion.

Dans quelle mesure la doctrine civiliste et la doctrine fiscale ont-elles réagi l'une sur l'autre ? La dernière partie de cette thèse sera réservée à l'examen de cette question. Notre tâche sera d'ailleurs facilitée puisque nous aurons dans le chapitre que nous achevons les matériaux nécessaires à cette comparaison. Mais ceux-ci seraient insuffisants si, à l'élément rationnel que nous avons mis en relief dans cette étude doctrinale, ne venait s'ajouter l'élément expérimental qui nous sera fourni par la jurisprudence à l'examen de laquelle nous allons consacrer notre prochain chapitre.

CHAPITRE II

ETUDE JURISPRUDENTIELLE

Il est aussi difficile de découvrir dans la jurisprudence que dans la doctrine une théorie d'ensemble des nullités. L'imprécision des termes employés, l'incertitude des solutions consacrées par les décisions de nos tribunaux rappellent les défauts que nous avons précédemment reprochés à nos auteurs.

En droit civil, l'évolution signalée pour la doctrine ne se retrouve pas dans les arrêts ou jugements qui, à l'exception d'un ou deux particulièrement importants, se contentent de trancher quelques points de détail.

Pour l'étude de la jurisprudence fiscale, les deux problèmes de la nullité proprement dite et de l'imperfection doivent, comme en doctrine, faire l'objet d'une distinction. Si, après quelques hésitations correspondant aux controverses du début du xix^e siècle, notre jurisprudence semble fixée sur le problème des nullités, la question de l'imperfection est loin d'avoir été définitivement tranchée. On sait seulement qu'il existe certains actes sur lesquels nos tribunaux refusent à l'Administration l'application du droit proportionnel. Nous essayerons, peut-être arbitrairement, de les retrouver et de les classer.

Pour rassembler les éléments de notre comparaison entre le droit civil et le droit fiscal, nous serons amené à étudier, dans trois sections successives, la jurisprudence civiliste, la théorie jurisprudentielle sur les nullités en droit fiscal et le problème de l'imperfection.

SECTION PREMIERE

La jurisprudence civiliste et la théorie des nullités.

Nous n'avons pas la prétention de faire un examen complet des décisions jurisprudentielles se rapportant à la matière des nullités ⁽¹⁾. Cette jurisprudence a déjà fait l'objet d'études nombreuses et savantes et nous n'apporterions guère de clartés nouvelles.

Aussi, nous bornerons-nous à signaler quelques points présentant un intérêt particulier pour notre sujet. On peut se demander en premier lieu si la distinction des nullités et de l'inexistence a été consacrée par la jurisprudence. On doit également se poser la même question pour la distinction des nullités absolues et des nullités relatives. Nous rechercherons, enfin, parmi les décisions judiciaires civilistes, des espèces présentant quelques analogies avec les cas d'imperfection fiscale.

§ I. — LA DISTINCTION DE L'INEXISTENCE ET DE LA NULLITÉ.

Au sujet de la distinction de l'inexistence et de la nullité, les décisions rendues au cours du xix^e siècle peuvent prêter à confusion. Elles ont d'ailleurs été interprétées en sens contraire soit par les partisans de l'inexistence, soit par

(1) Nous renvoyons, sur ce point, à l'étude jurisprudentielle fort intéressante faite par M. Bonnecase dans son *Suppl. au Baudry* déjà cité, p. 15 à 47.

leurs adversaires ⁽²⁾ et d'après les espèces, on peut se demander si notre jurisprudence a attaché aux expressions employées par elle l'importance que certains de ses commentateurs ont voulu leur donner et si le terme acte inexistant ne recouvre pas souvent, dans les décisions des tribunaux du xix^e siècle, de simples cas de nullité absolue.

Il est incontestable néanmoins que la Chambre des requêtes, dans un arrêt du 30 décembre 1902 ⁽³⁾, a opposé nettement la nullité de plein droit à l'inexistence. « Attendu déclare-t-elle, que les enchères portées à l'audience des criées d'un tribunal doivent, aux termes de l'article 703 du Code de procédure, être faites par le ministère d'avoué, que l'assistance de l'officier ministériel est de l'essence même de l'enchère et qu'à défaut de cette condition, l'enchère n'est pas seulement nulle mais qu'elle est inexistante. »

(2) Citons un arrêt de la Cour de cassation du 11 déc. 1843 (S., 44. 1. 146), décidant que l'omission d'élection de domicile dans une inscription hypothécaire « est une formalité si positivement exigée par la loi et qui doit produire de tels effets, qu'elle doit faire considérer cet acte comme manquant de l'un de ses éléments constitutifs essentiels ». Voir également arrêt de cassation du 12 juill. 1836 (S. 1836. 1. 556). Un arrêt de la Chambre civile du 8 nov. 1842 (S., 1843. 1. 33) déclare aussi qu'« il est de l'essence du contrat synallagmatique que les contractants s'obligent les uns envers les autres et que par suite, pour être obligatoire, une convention doit être signée par toutes les parties »; en outre, aux termes du même arrêt, « les actes d'aliénation de droits éventuels à la succession d'une personne vivante sont considérés par la loi comme n'existant pas, comme ne pouvant avoir aucun effet légal ». Comp. Cassation, 19 févr. 1929 (D. H., 29, p. 162). Relevons encore les expressions suivantes : « Une convention prohibée par les articles 791 et 1130 est nulle de plein droit, et par suite dépourvue de toute existence légale » (Cass., 13 mai 1884, S., 84. 1. 336; D., 84. 1. 466); « Une vente sans cause peut être déclarée simulée et inexistante » (Cass., 25 avril 1887, S., 87. 1. 149).

(3) Cass. Req., 30 déc. 1902, (D., 03. 1. 137, note Glasson, S., 03. 1. 257, note Albert Tissier. Cet arrêt a donné lieu aux plus vives controverses. M. Bonnet-Casse y trouve la consécration de la notion d'inexistence (V. *Suppl.* préc., p. 18). M. Esmein, dans le *Traité* de Planiol et Ripert, p. 392, cherche, au contraire, à restreindre la portée de la décision.

Si la distinction de l'inexistence et de la nullité se trouve ainsi consacrée, il paraît impossible de fixer avec certitude les cas d'inexistence reconnus par la jurisprudence, « La Cour suprême, en effet, remarque M. Bonnecase ⁽⁴⁾, ne s'est pas contentée de consacrer la doctrine de l'inexistence des actes juridiques, elle l'a faussée en étendant la notion d'inexistence à des hypothèses où il pouvait s'agir tout au plus de nullité absolue ou même de nullité relative. »

C'est ainsi que la Cour de cassation a décidé que l'autorisation administrative requise pour l'acceptation par des établissements publics de dons et legs était exigée comme une condition d'existence de la libéralité ⁽⁵⁾ ou que « la donation qui n'était pas dûment acceptée manquait d'une des conditions nécessaires à sa perfection » ⁽⁶⁾. Or il s'agissait tout au plus dans ces deux cas d'une nullité absolue pour le premier ou même, d'après certains auteurs, d'une nullité relative pour le second. Il convient de noter cependant que la Cour suprême a, dans des espèces semblables, appliqué la théorie fiscale de l'imperfection ⁽⁷⁾.

Malgré ces exagérations il ne faudrait pas croire pourtant que la Cour de cassation ait admis l'inexistence dans tous les cas où manque un élément essentiel à la convention.

S'il est un cas où le consentement fait complètement défaut, c'est bien celui de démence. Un fou, en effet, ne peut donner véritablement un consentement puisqu'il n'est

(4) Bonnecase, *Suppl. au Baudry*, t. III, p. 22.

(5) Voir arrêt de Noblet-La Clayette, Cass., 26 oct. 1915 (S., 20. 1. 17). Il s'agissait tout au plus, dans ce cas, d'une nullité absolue, comme d'ailleurs dans l'arrêt du 19 févr. 1929 (D. H., 29, p. 162, précité).

(6) Cass., 15 juill. 1889 (S., 89. 1. 412; D., 90. 1. 100). Voir également Cass., 11 juin 1816 (S., chr., t. V, p. 202).

(7) Voir *infra*, p. 164.

pas en état de comprendre ce qu'il fait. Nos tribunaux devraient donc décider, semble-t-il, qu'un acte passé par un aliéné est inexistant. Cependant, pour une jurisprudence qui semble aujourd'hui fixée, la démence n'entraîne pas l'inexistence mais la nullité simplement relative de l'acte contracté par l'aliéné⁽⁸⁾.

Pour un grand nombre d'auteurs, l'inobservation des formes solennelles, lorsqu'elles sont exigées par la loi, doit entraîner l'inexistence de l'acte qui en est dépourvu. Or, il n'est pas certain que nos tribunaux adoptent la même théorie. Un arrêt de la Chambre civile du 6 novembre 1895⁽⁹⁾, tout en décidant que l'absence de la future épouse au contrat de mariage enlève à celui-ci son existence légale, admet, en même temps, la possibilité d'une prescription trentenaire qui ne peut se comprendre au cas d'inexistence.

(8) La Cour suprême a reconnu en effet « qu'en jugeant par application des principes et par une saine interprétation des articles du Code civil, l'action de Johannès Desmoulins et de ses enfants tendant à faire dire que le mariage de Mathilde Rancy avec Ferdinand Desmoulins était inexistant et nul parce que celui-ci l'avait contracté en état de démence n'était point recevable, l'arrêt attaqué n'avait violé aucune des dispositions de loi invoquées par le pourvoi » (Cass., 9 nov. 1887, S., 87. 1. 461). Cette jurisprudence est consacrée dans de nombreux arrêts de cours d'appel : Bordeaux, 14 janv. 1857 (S., 57. 2. 253); Nîmes, 28 janv. 1891 (D. P., 91. 2. 97); Poitiers, 30 oct. 1893 (S., 93. 2. 225); Bordeaux, 22 avril 1896 (S., 96. 2. 232).

(9) Cass. civ., 6 nov. 1895 (D., 97. 1. 25). Voir commentaires de Guyard dans sa thèse déjà citée, p. 26 et s. D'ailleurs, la Cour emploie simultanément les termes de nullité radicale et d'ordre public, et de contrat de mariage qui n'a jamais eu un commencement d'existence. Un arrêt de la Cour de Pau du 5 févr. 1866 (S., 66. 2. 194) semble pourtant faire intervenir cette notion d'inexistence au cas de défaut de solennité. « Attendu, y est-il dit, que les formalités exigées pour les actes portant donation entre vifs sont substantielles et constitutives de l'acte lui-même; qu'elles n'ont pas été édictées par la loi dans le but de prouver l'obligation elle-même; qu'en dehors de l'accomplissement de cette formalité, l'obligation n'a pas d'existence légale et qu'elle ne saurait produire aucun effet. »

Les décisions que nous venons de citer nous fournissent la preuve que si la notion d'inexistence a été reconnue par notre jurisprudence, cette dernière n'en a point fixé les limites avec certitude et hésite encore à ranger telle ou telle invalidité dans la catégorie des actes inexistants ou dans celle des actes nuls.

§ II. — LA DISTINCTION DES NULLITÉS ABSOLUES ET DES NULLITÉS RELATIVES. — SES INTÉRÊTS.

La distinction des nullités absolues et des nullités relatives est certainement admise par la jurisprudence mais les intérêts que nos tribunaux découvrent à la classification ne peuvent être pris en considération par le droit fiscal. C'est en effet à propos de questions de confirmation ou de prescription ou bien au sujet des personnes qui peuvent se prévaloir de la nullité que nos tribunaux distinguent entre nullités absolues et nullités relatives (9 bis).

Lorsque la nullité est absolue, toute personne peut la faire prononcer pourvu qu'elle ait toutefois un intérêt reconnu par le droit (10). Après avoir admis, ce qui d'ailleurs est contestable, le caractère absolu des nullités d'un contrat de mariage, la Cour de cassation décide « que la nullité résultant de la contravention aux articles 160 et 1398 du Code civil est une nullité absolue dont peut exciper toute personne ayant intérêt à s'en prévaloir » (11). Tout récemment, dans un arrêt rendu en matière de société,

(9 bis) Voir, dans notre Introduction (*supra*, p. 15-16), nos observations sur les questions présentant un intérêt en droit fiscal.

(10) Voir notamment arrêt Cour de Paris, 15 janv. 1914 (S., 13. 2. 17, note Wahl).

(11) Cass., 16 juin 1879 (S., 80. 1. 166; D., 81. 1. 415). Voir dans le même

la Chambre civile reconnaissait « que la nullité encourue par la société qui ne satisfait pas à la condition essentielle prévue pour sa validité est d'ordre public et qu'elle peut être demandée par tous les intéressés, même par les fondateurs de la société ». (12).

Au contraire, la nullité relative ne peut être exercée que par l'intéressé, ses ayants cause à titre universel et ses créanciers (13), pourvu que l'action ne soit pas attachée à sa personne.

L'intérêt découvert par la jurisprudence à la distinction des nullités absolues et des nullités relatives se manifeste également dans le fait que les premières ne sont pas susceptibles de confirmation, tandis que les secondes peuvent être ratifiées. « L'ordre public étant intéressé à la sincérité des contrats se rapportant à la transmission des offices, décide la Cour suprême dans un arrêt du 13 décembre 1853 (14), aucune fin de non-recevoir résultant de l'exécution des contrats ne peut être opposée à celui qui allègue le dol ou la fraude pour faire annuler ou modifier les conventions. » « Il est d'ailleurs constant que la nullité d'un contrat fondée sur l'ordre public ne peut être couverte par la ratification, même expresse, des parties contractantes, et qu'à toute époque une nullité de cette nature peut être invoquée. » (15).

sens un arrêt célèbre rendu le 5 mars 1855 (S., 55. 1. 338; D., 5. 1. 501).
« Les tiers, y est-il dit, doivent être reçus à exciper de la nullité du contrat de mariage à laquelle ils ont intérêt. »

(12) Cass. civ., 11 avril 1927 (D., 29. 1. 25).

(13) Le droit des créanciers est d'ailleurs contesté, puisqu'un arrêt de la Cour suprême du 6 mars 1878 (Cass., 6 mars 1878, D., 78. 1. 376) rejette un pourvoi contre un arrêt de la Cour de Poitiers qui avait décidé « que la nullité résultant du défaut d'autorisation du mari n'est que relative et ne peut être opposée que par la femme, le mari ou les héritiers ».

(14) Cass. req., 13 déc. 1853 (S., 54. 1. 94).

(15) Cour de Paris, 22 juill. 1880, confirmé par Cass. civ., 5 déc. 1882

La nullité relative est, au contraire, susceptible de ratification; elle peut être couverte par l'exécution volontaire. Ainsi, la Cour d'appel de Caen, dans un arrêt du 15 juin 1877, a décidé ⁽¹⁶⁾ « que l'exécution volontaire d'une convention rend non recevable l'action en rescision à laquelle elle aurait pu être soumise si les faits qui constituent cette exécution volontaire émanent d'une personne maîtresse de ses droits et si, à l'époque où ils ont eu lieu, l'auteur de ces faits connaissait les vices dont l'acte était infecté ».

La question de la prescription se résout également à l'aide de la distinction de la nullité absolue et de la nullité relative. La jurisprudence admet en effet la prescription de dix ans pour les actions en nullité, lorsqu'elles se fondent sur un cas de nullité simplement relative. « Attendu, reconnaît un arrêt de la Cour suprême du 18 novembre 1884 ⁽¹⁷⁾, que la nullité prononcée par l'article 711 du Code de procédure civile n'étant pas d'ordre public, l'action qui en résulte est soumise, d'après l'article 1304 du Code civil, à la prescription de dix ans... »

(D., 83. 1. 171). Il s'agissait dans l'espèce d'un traité de cession de concession fait sans autorisation préalable. Tout récemment, la Cour d'appel de Paris, dans un arrêt du 10 nov. 1931, a décidé « qu'en principe la cession d'une concession d'un service public, laquelle a été accordée en considération de la personne, est radicalement nulle d'une nullité d'ordre public s'il n'est pas justifié d'une autorisation administrative préalable; qu'une semblable ratification n'a pu purger le vice du contrat qui demeure entaché d'une nullité d'ordre public et n'a pu par suite engendrer entre les contractants aucune conséquence de droit » (D. H., 1932, p. 60). V. Cass. civ., 3 mars 1924 (D. P., 25. 1. 17) et la note de M. Jean Appleton; Cass. civ., 24 déc. 1917 (D. P., 21. 1. 142). Voir également Cass., 14 juin 1865 (S., 66. 1. 59); Amiens, 7 déc. 1868 (S., 69. 2. 197; P., 69. 844), les notes et les renvois. Voir aussi Cass., 15 juill. 1878 (S., 79. 1. 393; P., 79. 1041).

(16) Caen, 15 juin 1877 (D. P., 78. 2. 174).

(17) Cass. req., 18 nov. 1884 (S., 85. 1. 68). Voir également Cass. civ., 8 avril 1891 (D., 91. 1. 434; S., 91. 1. 149); Cass. civ., 11 nov. 1913 (S., 18. 1. 129).

L'action en nullité absolue n'est prescrite au contraire que par l'expiration du délai de trente ans. Après l'expiration de ce temps, la nullité ne peut plus être prononcée. « Attendu, décide un arrêt du 6 novembre 1895, que l'absence de la future épouse au contrat de mariage constitue une nullité radicale et d'ordre public qui enlève au contrat de mariage son existence légale... Attendu que la prescription décennale édictée par l'article 1304 ne peut être opposée qu'aux demandes en nullité ou en rescision d'un acte entaché d'un vice ou d'une nullité que seul un consentement, exprès ou tacite, peut couvrir, mais que la seule prescription à opposer, comme dans l'espèce, au cas d'absence d'acte par le défaut d'existence légale est la prescription de trente ans. » ⁽¹⁸⁾. Toutefois, ce qui est prescrit, c'est l'action en nullité, mais un débiteur peut toujours, d'après la jurisprudence, se prévaloir de l'exception de nullité, même après l'expiration du délai de trente ans ⁽¹⁹⁾.

Les personnes qui peuvent invoquer la nullité, la confirmation de l'acte entaché du vice, la prescription de l'action qui sanctionne la nullité, voilà les points qui, pour notre jurisprudence, justifient la distinction des nullités absolues et relatives; mais la doctrine — certains auteurs, tout au moins — voudrait découvrir de nouveaux intérêts à cette distinction, au sujet, notamment, du rôle du juge et des effets produits par les actes nuls.

(18) Cass., 6 nov. 1895 (S., 96. 1. 5). Voir également Cass., 11 nov. 1845 (S., 45. 1. 785); Cass., 6 avril 1856 (S., 59. 1. 17); Pau, 5 févr. 1866 (S., 66. 2. 197); Cass., 5 mai 1879 (S., 79. 1. 313; D. P., 80. 1. 143, note de Beudant); Rennes, 19 mai 1884 (S., 85. 2. 169, note de Labbé).

(19) Chambéry, 25 juill. 1889; Cass., 3 avril 1892 (S., 93. 1. 33); Cass. req., 1^{er} déc. 1846 (D. P., 47. 1. 15); Pau, 5 févr. 1866, précité; Cass., req., 21 juin 1880 (S., 81. 1. 287). Voir également les développements de M. Henri Capitant dans son *Introduction à l'étude du droit civil*, 5^e éd., 1929, p. 329.

Malgré ce que prétendent certains juristes sur le rôle du juge en matière de nullités de plein droit, il est constant en jurisprudence que, quelle que soit la nature de la nullité, celui qui veut faire cesser la situation résultant de l'exécution d'un acte nul doit obtenir un jugement en vertu de cette règle que nul ne peut se faire justice à soi-même. Dans un arrêt célèbre rendu le 25 juin 1884, la Cour de Bordeaux rappelle avec force le principe : « Attendu que, d'après une règle générale du droit, les nullités, fussent-elles absolues ou substantielles et même d'ordre public, n'existent pas de plein droit, les actes qu'elles vicient conservent tous leurs effets tant qu'ils n'ont pas été annulés » (20). Le pourvoi qui avait été formé contre cette décision fut rejeté par un arrêt de la Chambre civile du 9 novembre 1887 (21).

La persistance des effets produits par les actes nuls, même entachés de nullités absolues, est également reconnue par nos tribunaux. Tout un chapitre de la belle thèse de M. Piédelièvre est d'ailleurs consacré à l'étude des « Limitations générales aux effets de la nullité résultant de la jurisprudence » (22). C'est ainsi que les actes accomplis par un héritier apparent ont été validés. « Attendu, décide un arrêt de la Chambre civile du 13 mai 1879, que la vente de biens d'une succession faite par l'héritier apparent à des tiers qui ont traité avec lui de bonne foi et sous l'influence de l'erreur commune ne peut être assimilée à la vente de la chose d'autrui faite par un usurpateur sans titre et sans qualité... » (23). De même, la Cour

(20) Bordeaux, 25 juin 1884 (S., 84. 2. 201).

(21) Cass. civ., 9 nov. 1887 (S., 87. 1. 461).

(22) Piédelièvre, *op. cit.*, p. 250 et s.

(23) Cass., 13 mai 1879 (S., 80. 1. 26; D., 79. 1. 41). Voir également Cass., 26 août 1833 (S., 33. 1. 737); Cass., 16 janv. 1843, 3 arrêts

de cassation a reconnu comme valables des aliénations consenties par des prête-nom de congrégations non autorisées⁽²⁴⁾. Nous ne pouvons relever tous les cas dans lesquels notre jurisprudence admet que les actes entachés de nullités même absolues sont susceptibles de produire des effets de droit. La matière des sociétés de fait et la discussion des arrêts qui s'y rapportent suffiraient à la confection d'un très gros ouvrage⁽²⁵⁾. Il est cependant possible de conclure que pour nos tribunaux, le caractère de la nullité a peu d'influence sur les effets que les actes nuls sont susceptibles de produire.

Cette brève incursion dans la jurisprudence civiliste nous a permis cependant de dégager quelques idées particulièrement intéressantes pour notre thèse. L'étude des décisions jurisprudentielles nous montre en effet que si la notion d'inexistence a été reconnue par nos tribunaux, ceux-ci, par l'imprécision des termes employés, par l'extension exagérée de cette théorie et par la confusion de la notion d'inexistence avec des notions voisines, n'ont pu établir une théorie ferme et claire qui puisse être prise en considération par le droit fiscal. Les agents du fisc ont en effet besoin de bases solides et certaines pour asseoir leur perception. D'un autre côté, nous avons vu également que si notre jurisprudence distingue les nullités absolues

(S., 43. 1. 97 et 107; D., 43. 1. 49 et 52); Cass., 4 août 1875 (S., 76. 1. 8); Cass., 3 juill. 1877 (S., 78. 1. 38; D., 77. 1. 429); Cass., 4 août 1885 (S., 81. 1. 120); Cass., 26 janv. 1897 (S., 97. 1. 313; D., 1900. 1. 33) et les autres arrêts cités par M. Piédelièvre, p. 255-256-257.

(24) Cass., 17 juill. 1907 (D., 08. 1. 11, note Ambroise Colin). Voir également les autres arrêts sur la même matière cités par Piédelièvre, *op. cit.*, p. 254, note 1.

(25) Voir Piédelièvre, *op. cit.*, p. 216 et s., avec les décisions jurisprudentielles et les ouvrages qu'il cite; Hémard, *Théorie et pratique des nullités de sociétés et des sociétés de fait. Etude de jurisprudence et de droit comparé*, Paris, 1912.

des nullités relatives, les intérêts qu'elle attache à cette distinction — confirmation, prescription, personnes pouvant invoquer la nullité ^(25 bis) — ne peuvent être retenus par le droit fiscal. Par contre, nos tribunaux n'admettent point les nullités de plein droit qui pourraient être ainsi opposées à l'Administration de l'enregistrement. Enfin, de nombreuses espèces de jurisprudence confirment l'idée déjà trouvée en doctrine que les actes, même nuls de nullité absolue, sont susceptibles de produire des conséquences juridiques. Cette idée, rappelons-le, sert aux auteurs fiscaux modernes à justifier le principe de la perception sur l'acte entaché de nullité, quelle que soit la nature de cette dernière.

§ III. — LA JURISPRUDENCE ET LES ACTES DÉPOURVUS DE SIGNATURE.

Avant d'en terminer avec cette étude de la jurisprudence civiliste, il nous paraît intéressant de rechercher quelle est la valeur accordée par nos tribunaux aux actes dépourvus de la signature d'une des parties, qui constituent un groupe particulièrement important parmi les actes imparfaits du droit fiscal ⁽²⁶⁾.

(25 bis) Voir, dans notre Introduction (*supra*, p. 15-16), nos développements sur les questions présentant un intérêt en droit fiscal.

(26) Le mot « acte imparfait » se retrouve également dans les répertoires de jurisprudence civiliste et notamment dans le *Répertoire général alphabétique de droit français*, par Fuzier-Hermann, éd. 1887, Vo *Acte notarié*, n° 788 : « Un acte notarié est réputé imparfait lorsqu'il n'est pas signé par toutes les parties ou lorsqu'il ne contient pas la déclaration qu'elles n'ont pu ou su signer; lorsque, signé par toutes les parties ou contenant la déclaration de ne pouvoir signer, il n'a pas été signé du notaire ou des témoins instrumentaires; lorsque, tout en réunissant les signatures et déclarations prescrites par la loi, il est privé de l'authenticité à raison de l'incompétence ou de l'incapacité du notaire et ou par un vice de forme. » Ces deux dernières hypothèses ne peuvent constituer des cas d'imperfection fiscale, puisque, aux termes de l'article 1318 du

La signature des parties est une formalité substantielle indispensable à la validité des actes notariés. C'est ce qu'exprime avec fermeté un arrêt de la Chambre civile de la Cour de cassation rendu le 6 juillet 1836⁽²⁷⁾, dont nous rapportons les termes : « Attendu qu'il est constant en fait et non dénié que l'acte du 24 avril 1817 n'est signé ni par la dame Flotta, ni par le sieur Flotta, son mari; qu'ainsi il ne constitue ni un partage définitif, ni un partage provisionnel et qu'il ne présente *qu'un projet* de partage resté incomplet et sans force. Attendu que cet acte, parce qu'il était radicalement nul, n'a pu recevoir d'existence par les faits dont la cour royale a inféré qu'il y avait acquiescement de la part des sieur et dame Flotta au partage qui y est mentionné; qu'en effet on ne ratifie pas un partage qui n'existe pas... »⁽²⁸⁾.

Ce principe est encore reconnu par la Cour de cassation, dans un arrêt du 6 mars 1889 : « C'est à bon droit que l'arrêt attaqué, en constatant que la dame Vasseur n'avait pas signé ledit acte quoiqu'elle sût signer, l'a déclaré nul, soit comme acte authentique, soit comme acte sous seing privé. »⁽²⁹⁾. Il faut remarquer toutefois la différence dans les expressions employées par ces deux arrêts : si le dernier parle simplement d'acte nul, le premier, beaucoup plus énergique, emploie les expressions de simple projet, d'acte dénué d'existence.

La question de l'imperfection se pose également en droit civil, à propos des actes sous signature privée.

Code civil, « l'acte qui n'est point authentique par l'incompétence ou l'incapacité de l'officier et par un défaut de forme, vaut comme écriture privée s'il a été signé des parties ».

(27) Cass. civ., 6 juill. 1836 (S., 36. 1. 876).

(28) Voir également arrêt de la Cour de Bastia du 27 août 1838 (S., 38. 2. 257); Douai, 18 mai 1841 (S., 42. 2. 71).

(29) Cass., 6 mars 1889 (S., 91. 1. 292). Voir également Cass. req., 24 avr. 1901 (S., 04. 1. 229).

Si l'acte n'est signé d'aucune partie, il peut être un projet, un simple brouillon, mais non un instrument de preuve. C'est ce que décide notamment un arrêt de la Cour d'appel de Bourges du 21 novembre 1871 : « Attendu que l'acte sous seing privé n'est pas revêtu de la signature de X...; que les croix qu'il y a apposées n'en peuvent être considérées comme l'équivalent et ne pourraient même servir de commencement de preuve par écrit... » ⁽³⁰⁾.

Des hésitations apparaissent dans la jurisprudence, lorsqu'une seule des parties n'a pas signé l'acte tandis que l'autre y a apposé sa signature. Certaines décisions admettent que l'acte est nul, même à l'égard des parties signataires ⁽³¹⁾, et appliquent cette solution au cas de contrats unilatéraux ⁽³²⁾. D'autres se prononcent pour la thèse opposée ⁽³³⁾.

(30) Bourges, 21 nov. 1871 (D., 72. 2. 146). Voir également Paris, 20 août 1808 (*Dall., Rép. alph., V^o Vente*, 79. 2.); Cass. civ., 20 janv. 1897 (D. P., 97. 1. 126); Cass. req., 8 juill. 1903 (D. P., 03. 1. 507).

(31) Voir en ce sens Cass. req., 9 nov. 1869 (D., 70. 1. 215); Cass. req., 8 juill. 1903 (D., 03. 1. 508); Rennes, 13 janv. 1816 (*Rép. alph. Dall., V^o Louage*, 119); Bourges, 24 fév. 1832 (S., 32. 2. 539); Douai, 7 janv. 1836 (S., 37. 2. 137); Cass. req., 16 avr. 1902 (D. P., 02. 1. 491); Cass. req., 7 floréal an VI (*Dall., Rép. alph., V^o Vente*, 79); Bruxelles, 20 mai 1807 (*Dall. Rép., Succession*, 1627); Grenoble, 15 nov. 1834 (S., 35. 2. 188); Cass. civ., 1^{er} déc. 1819; et, sur renvoi, Paris, 20 juill. 1820 (S., Table gén., *Vente*, 110); C. sup. de Belgique, 26 avr. 1816 (*Rép. alph. Dall., V^o Vente*, n^o 80. 3 : « Attendu que l'acte non signé est tout au plus un projet de vente »). Voir également trib. civ. de la Seine, 18 févr. 1930 (*Revue du notariat et de l'enregistrement*, 30 oct. 1930, n^o 23. 640.).

(32) C'est ainsi qu'un arrêt de la Chambre civile du 18 juin 1918 (*Revue du notariat et de l'enregistrement*, p. 716) décide « qu'aux termes de l'art. 14 de la loi du 25 ventôse an XI, les actes notariés doivent être signés non seulement par les parties qui s'obligent, mais encore par celles qui, présentes à l'acte, acceptent les obligations contractées en leur faveur, et que, d'après l'art. 68 de la même loi, est nul l'acte qui, contrairement aux prescriptions de l'art. 14, n'est pas revêtu de la signature de toutes les parties ».

(33) La Cour suprême a notamment décidé qu'« un acte sous seing privé passé entre plusieurs parties et signé seulement par deux d'entre elles

Nous nous contenterons de relever les expressions employées dans quelques-uns des arrêts décidant l'invalidité des actes dépourvus de signature : « La signature est la condition essentielle des actes sous seing privé, d'où il suit que l'acte non signé ou non valablement signé par toutes les parties contractantes est nul même à l'égard des parties qui l'ont signé. » ⁽³⁴⁾. Ou encore : « Attendu que les actes sous seing privé non signés de l'une des parties contractantes sont nuls *erga omnes* et qu'une croix mise au bas de ces actes par l'une des parties qui ne sait signer ne peut avoir la valeur d'une signature, même lorsqu'elle est accompagnée de celles des témoins... » ⁽³⁵⁾. Ce ne sont plus les expressions de *nullités*, d'*actes nuls*, que nous trouvons dans deux arrêts, l'un de la Cour de Paris, du 3 février 1874, l'autre de la Cour de cassation ⁽³⁶⁾ venant confirmer le premier, mais plutôt celles d'*actes inachevés*, d'*actes dénués d'existence*, de *ventes qui n'étaient pas parfaites* : « L'essence des actes sous seing privé, déclare

est définitif et produit un lien de droit entre ces deux parties, s'il est constaté que les signataires de l'acte n'ont pas entendu subordonner leur engagement à la signature de cet acte par toutes les parties qui y sont dénommées » (Cass., 13 juin 1883, S., 84. 1. 329); Paris, 20 août 1808 (*Rép. alph. Dall.*, V^o *Vente*, n^o 79. 2) : si deux propriétaires indivis vendent un immeuble et si l'un refuse de signer, un « tel acte est bien nul à l'égard de celui qui a refusé de le souscrire et pour ce qui concerne sa portion dans la propriété, mais il est parfait à l'égard de celui qui l'a souscrit ». Voir également Metz, 12 mai 1818 (S. et P. Chr.); Cass. req., 4 juill. 1833 (*Rép. prat. Dall.*, V^o *Preuve*, 323).

(34) Cass., 9 nov. 1869 (D. 70. 1. 215). Il faut toutefois remarquer qu'il s'agissait, dans l'espèce, du défaut de signature du mari, qui n'était là que pour autoriser sa femme; il y avait donc tout au plus nullité relative. La Cour suprême admet cependant que l'acte est nul à l'égard de toutes les parties, mais c'est parce que « l'acte attaqué contenait une convention unique qui, d'après sa nature et l'intention des parties souverainement appréciée par les juges du fond, n'est pas susceptible d'exécution partielle ».

(35) Cass. req., 8 juill. 1903 (D., 03. 1. 508).

(36) Cass. req., 22 déc. 1874 (D. P., 75. 1. 104).

la Cour de Paris, est la signature, et l'offre de donner sa signature après la rétractation ne pouvait valider des actes auxquels manque la formalité *indispensable à leur existence*. » « Attendu, soutient de son côté la Cour de cassation, que l'arrêt attaqué commence par déclarer que les *ventes n'étaient pas parfaites*...; que pour lui refuser le caractère de stipulation obligatoire, l'arrêt attaqué se fonde sur ce que les actes privés n'étaient pas revêtus des signatures des femmes X... et Y..., qui y étaient indiquées comme achetant solidairement avec leurs maris, que l'arrêt a pu conclure de l'état inachevé de ces écritures privées que les conventions qu'elles avaient pour objet de constater *n'étaient point arrivées à leur formation définitive*... »

Il semble bien, d'après les quelques décisions que nous venons de citer, que notre jurisprudence hésite à caractériser les actes authentiques ou sous seing privé dépourvus de la signature de l'une ou l'autre des parties. Notre Cour de cassation et les cours d'appel emploient en effet, s'agissant de tels actes, tantôt les expressions d'actes nuls, de nullités, tantôt, au contraire, les termes de projet, d'acte dénué d'existence, d'acte imparfait. Il est donc à peu près impossible d'établir avec certitude, d'après les données jurisprudentielles, la valeur, au point de vue civil, d'actes de cette nature, et cette remarque nous est une nouvelle preuve de la difficulté qu'éprouve notre jurisprudence civiliste à fixer avec précision les limites de l'inexistence et de la nullité.

SECTION II

La jurisprudence fiscale et la distinction des nullités absolues et relatives.

On ne peut pas dire que la jurisprudence ait complètement méconnu, en droit fiscal, la distinction des nullités absolues et des nullités relatives. Nous avons vu en effet, dans le chapitre précédent, qu'un des principaux arguments mis en avant par les auteurs de la première moitié du *xix^e* siècle en faveur de la distinction avait été la solution donnée par nos tribunaux à cette question. Mais il est incontestable aussi que, depuis le milieu du siècle dernier, notre jurisprudence n'a plus varié et a constamment décidé qu'un acte, serait-il entaché de nullité absolue, est passible du droit d'enregistrement.

Ce sont les hésitations ou prétendues telles de la jurisprudence à ses débuts, — sa fixation vers le milieu du *xix^e* siècle, et les divers cas où nos tribunaux ont eu à intervenir, — enfin, les arguments le plus fréquemment invoqués par eux, que nous étudierons en trois paragraphes différents.

§ I. — LES PRÉTENDUES HÉSITATIONS DE LA JURISPRUDENCE A SES DÉBUTS.

Sans contester le principe que l'impôt doit être perçu sur un acte entaché de nullité relative, la doctrine du début du *xix^e* siècle croit trouver, dans les décisions jurisprudentielles de cette époque, la condamnation de la pré-

tention de l'Administration de percevoir le droit proportionnel sur un acte affecté de nullité absolue.

Dalloz, dans la première édition de son *Répertoire*, cite tout d'abord un arrêt rendu par le Tribunal de cassation le 24 germinal an X ⁽¹⁾. « Attendu, décide la Chambre civile, que l'acte du 5 nivôse an VI a été déclaré nul et comme non avenu par un jugement du 18 messidor an VI, lequel n'a point été attaqué et qu'ainsi ledit acte n'avait engendré aucun droit. » Mais la simple lecture de l'arrêt suffit à nous montrer qu'il s'agit ici de la perception sur un acte déjà annulé par un jugement, hypothèse toute différente de celle qui fait l'objet de cette étude. Un arrêt rendu par la Chambre des requêtes le 14 juillet 1807 ⁽²⁾ repousse également la perception du droit proportionnel. Dans l'espèce, la Régie réclamait le droit de donation sur un acte de partage fait par un ascendant avec réserve d'usufruit et obligation par les donataires de payer les dettes au décès du donateur. Un jugement du Tribunal du Vigan confirmé par l'arrêt précité se prononça pour la non-perception du droit proportionnel de donation, par ce motif qu'il était impossible de concilier le caractère d'une donation entre vifs et l'obligation de payer les dettes futures du donateur. Mais on peut remarquer qu'il s'agissait dans l'espèce d'une qualification à donner à un contrat plutôt que d'une nullité. Il n'y avait pas donation parce que l'acte manquait de ce caractère essentiel de la libéralité, l'irrévocabilité ⁽³⁾.

(1) Cass. civ., 24 germinal, an X (Dalloz, *Jurisprudence générale*, V^o *Enregistrement*, n^o 238).

(2) Cass. req., 14 juill. 1807 (S., 07. 1. 374; Dalloz, V^o *Enregistrement*, n^o 238).

(3) Un arrêt du 13 avril 1815 de la Chambre des requêtes (Dall., Rép., éd. 1849, V^o *Enregistrement*, n^o 3782, note 2) résout un cas d'espèce analogue à celui de l'arrêt 1807 et dans le même sens.

Un arrêt du 27 novembre 1815 doit retenir notre attention. Voici les faits : le 24 ventôse an XI, par acte sous signature privée, un sieur Lupcourt vend au sieur Virot un domaine. Cet acte restant sans exécution, le 29 fructidor an XII, le sieur Lupcourt vend le même domaine au sieur Kriol par acte authentique. L'Administration, ayant eu connaissance de l'acte sous seing privé, réclame, à son sujet, le paiement des droits. Mais, répond le sieur Virot, l'acte a été passé sous l'empire des anciennes coutumes de Lorraine, qui prescrivent certaines formalités pour que l'acte sous seing privé emporte transmission de propriété. Ces formalités n'ayant pas été remplies, l'acte sous seing privé est nul et par suite il n'est pas dû de droit de mutation sur ce contrat. La Régie se pourvoit en cassation d'un jugement du Tribunal de Nancy qui l'avait déboutée de sa prétention. La Section civile de la Cour de cassation, dans un arrêt du 27 novembre 1815 ⁽⁴⁾, rejette son pourvoi par ces motifs « que suivant l'ancienne loi civile de Lorraine, les actes sous seing privé étaient nuls s'ils n'étaient suivis de certaines formalités...; qu'il eût été contradictoire, à bien dire, d'annuler la prétendue mutation de propriété et de faire payer des droits qui n'étaient dus qu'à raison d'une mutation opérée...; que les lois du 19 décembre 1790 et du 22 frimaire an VII n'ont pas soumis aux droits d'enregistrement les actes qui, suivant la loi de tel ou tel pays, n'opéraient pas de mutation. » Championnière et Rigaud ⁽⁵⁾, commentant cet arrêt, y trouvent la preuve que le droit proportionnel ne doit pas être perçu sur un acte entaché de nullité. Mais il faut remarquer que

(4) Cass. civ., 27 nov. 1815 (Dalloz, *V^o Enregistrement*, n^o 238, note 3).

(5) Championnière et Rigaud, 2^e éd., t. I, p. 222.

cet arrêt si décisif, si conforme à une saine raison, — ce sont les expressions de Championnière et Rigaud, — n'a pas eu les suites que prévoyaient ces auteurs et n'a point marqué le début d'une jurisprudence de la Cour de cassation ⁽⁶⁾ D'ailleurs, les auteurs du *Traité* sont bien obligés de citer deux arrêts : l'un du 10 pluviôse an XIII ⁽⁷⁾; l'autre, du 24 juin 1806 ⁽⁸⁾, qui décident expressément que le droit doit être perçu tant que la nullité n'a pas été prononcée par jugement.

Nous n'insisterons pas davantage sur un arrêt de la Cour de cassation du 2 septembre 1812 ⁽⁹⁾ invoqué par Championnière et Rigaud au profit de leur thèse et qui nous paraît au contraire se rattacher à une autre matière ⁽¹⁰⁾. Mais un

(6) Championnière et Rigaud prennent d'ailleurs soin de répondre aux objections possibles. En vain, disent-ils, on pourrait objecter que l'on trouve dans l'arrêt l'expression « suivant la loi de tel ou tel pays », mais, à l'époque de la rédaction de l'acte litigieux, la loi civile en France, pays soumis aux coutumes locales, était celle de tel ou tel pays. Sous l'empire du Code civil, il n'y a pas de raison de changer la solution.

Pour bien marquer l'importance de l'arrêt de 1815, les auteurs du *Traité des droits d'enregistrement* citent comme ayant statué dans le même sens un arrêt du 27 août 1806, un autre du 2 nov. 1807 et un autre du 25 mars 1834. Mais ces trois derniers arrêts se rapportent plutôt à la théorie de l'imperfection qu'à celle des nullités.

Championnière et Rigaud relèvent encore d'autres décisions. Mais si celles-ci font état de la distinction des nullités absolues et des nullités relatives : Cass. civ., 10 févr. 1812 (Ch. et Rig., t. I, p. 211; S., 12, 1. 174); Cass. req., 27 mars 1832 (Ch. et Rig., *eod. loc.*, p. 212; D., 32. 1. 348); Cass. civ., 9 févr. 1814 (S., 14. 1. 263; Ch. et Rig., *loc. cit.*, p. 212), elles indiquent aussi que le droit doit être perçu sur un acte sans qu'il soit nécessaire d'examiner la validité du titre, sauf restitution au cas de nullité absolue prononcée par les tribunaux.

(7) Cass. civ., 10 pluviôse an XIII (S., 7. 2. 936).

(8) Cass. civ., 24 juin 1806 (Ch. et Rig., *loc. cit.*; S., 6. 2. 708).

(9) Cass. civ., 2 sept. 1812 (Teste-Lebeau, 92, 1; *Journal du Palais*, 10, 704; Ch. et Rig., t. I, p. 217; — Garnier, *Répertoire général*, V^o Avis de parents, n^o 8; V^o Nullité, n^o 29).

(10) L'arrêt du 2 sept. 1812 a décidé en effet « que la simple autorisa-

arrêt de la Chambre civile de la Cour de cassation du 1^{er} août 1836⁽¹¹⁾ mérite une discussion plus approfondie. Voici les faits. Par acte notarié du 20 janvier 1833, Pierre Chaffeou a fait donation entre vifs de différents meubles et immeubles, à la femme Barnier. Cette donation a été acceptée par la donataire mais sans autorisation ni de son mari ni de la justice. Un jugement du tribunal de Saint-Dié du 8 mars 1834 annule la contrainte en paiement des droits décernés par l'Administration de l'enregistrement par ces motifs : « que *la donation* dépourvue de la condition la plus essentielle à sa validité *n'avait jamais existé* réellement, même dans la pensée du donataire et que non seulement l'acte du 20 janvier 1833 n'était pas un acte translatif de propriété mais qu'il n'avait pas tous les caractères d'un acte de cette nature puisqu'à la seule inspection, il était facile de reconnaître le vice radical dont il était infecté et qui le rendait *imparfait* ». Sur pourvoi de l'Administration, la Cour de cassation déclare que le tribunal de Saint-Dié a sainement appliqué la loi « attendu que le contrat de donation entre vifs est un contrat bilatéral qui

tion donnée par le conseil de famille à l'épouse survivante, pour la remplir de ses reprises, de toucher des fonds appartenant aux mineurs issus de son mariage, n'étant pas valable, à l'effet d'opérer la transmission de ces fonds en sa faveur, n'est pas non plus assujettie à la perception du droit proportionnel d'enregistrement ». Championnière et Rigaud soutiennent que cet arrêt est diamétralement opposé aux arrêts qui énoncent « que la seule existence de l'acte suffit pour ouvrir les droits d'enregistrement dus à la Régie » et qu'il est fondé sur le principe contraire. Tel n'est pas l'avis de Garnier (*R. G.*, V^o *Nullité*, n^o 29) : « Cet arrêt, dit-il, ne peut être considéré comme étant en opposition avec ceux que nous venons de rapporter. Il se justifie par ce motif que la délibération du conseil de famille renferme une autorisation pure et simple et ne constitue pas, au profit de la veuve, un titre passible du droit proportionnel ». D'ailleurs, y aurait-il nullité, cette nullité serait plutôt relative qu'absolue.

(11) Cass. civ., 1^{er} août 1836 (*S.*, 36. 1. 910).

ne peut avoir d'existence réelle et emporter transmission de propriété donnant ouverture à un droit proportionnel d'enregistrement qu'autant que l'acte qui contient cette donation présente le concours de deux parties stipulant entre elles avec une égale capacité de contracter, d'où il suit que jusqu'à cette acceptation légalement consentie et exprimée, le contrat de donation n'existe pas et ne peut pas produire plus d'effet pour la Régie de l'enregistrement que pour les parties elles-mêmes ».

Cet arrêt n'est pas passé inaperçu. Cité par Championnière et Rigaud et Dalloz comme fournissant un argument décisif à la thèse de la non-perception du droit proportionnel sur les actes entachés de nullité absolue, il est l'objet de vives critiques émanant en particulier de Garnier et de M. Wahl car, pour eux, le défaut d'autorisation maritale entraîne simplement la nullité relative qui ne peut faire obstacle à la perception du droit d'enregistrement ⁽¹²⁾.

(12) Dès 1856, Garnier, dans son *Répertoire périodique* (R. P., année 1856, article 571, p. 22), écrivait : « Le consentement du moment qu'il existe en apparence du moins, suffit pour rendre exigible le droit proportionnel. Cependant, on peut voir la Cour de cassation décider qu'une donation acceptée par une femme mariée sans l'autorisation de son mari ne peut donner ouverture qu'au droit fixe. On doit supposer que cette décision a été motivée pour le cas spécial de la donation qui exige une acceptation d'une nature particulière, l'acceptation expresse. Un pareil arrêt ne pourrait être considéré comme arrêt de principe sans renverser une règle admise sans controverse. Même Championnière et Rigaud et une jurisprudence constante reconnaissent que pour les actes contractés par des incapables, le consentement donné par eux, sans autorisation de ceux qui ont autorité sur eux, ne fait pas obstacle à la perception du droit proportionnel. » Le *Répertoire général* reproduit cette discussion à propos des nullités (R. G., V^o Nullité, n^o 5) et à propos des donations (R. G., V^o Donation, n^o 234, 2). Dans son *Traité de droit fiscal*, M. Wahl, énonçant le principe que les actes entachés d'une nullité relative sont passibles du même droit que s'ils étaient valables, ajoute : « Il a été décidé, mais à tort, que la donation à une femme non autorisée de son mari n'est pas soumise aux droits de donation. » (A. Wahl, *Traité de droit fiscal*, t. I, n^o 183, note 3.)

Pour M. Pilon⁽¹³⁾, au contraire, l'arrêt de 1836 permet d'établir un parallèle entre l'imperfection en droit fiscal et l'inexistence en droit civil. En effet, l'absence d'un consentement valable entraîne l'inexistence de l'acte juridique et la Cour suprême reconnaît par cette décision que l'imperfection est susceptible de s'appliquer aussi bien en matière de fond qu'en matière de forme. Nous nous réservons de reprendre cette discussion lors de l'examen de la théorie jurisprudentielle de l'imperfection. Mais dès à présent, il nous paraît possible de marquer que l'arrêt de 1836 ne peut, d'aucune manière, servir d'argument en faveur de la non-perception du droit proportionnel sur les actes entachés de nullité absolue. Si l'on soutient, en effet, que la Cour de cassation a refusé la perception par suite de la nullité dont l'acte était entaché, cette nullité était, d'après la grande majorité des auteurs, tout au plus relative; or, dans ce cas, l'exigibilité du droit d'enregistrement est unanimement admise.

Nous en aurons terminé avec ces décisions judiciaires condamnant, pour certains auteurs, la thèse de la Régie lorsque nous aurons rapporté un jugement du tribunal de Mayenne du 29 juillet 1848 et un jugement du tribunal de Saint-Gaudens du 2 juillet 1888.

Le jugement du tribunal de Mayenne⁽¹⁴⁾ décide que la Régie ne doit pas percevoir le droit proportionnel de transcription sur une renonciation à titre gratuit à un usufruit alors que cette renonciation est faite par acte sous seing privé. Mais il s'agit ici de la sanction de l'absence de

(13) Eustache Pilon, *Principes de l'enregistrement*, op. cit., p. 267, n° 524, note 34.

(14) Trib. de Mayenne, 29 juill. 1848, affaire Jourdan (Dalloz, *Jurisprudence générale*, V° *Enregistrement*, n° 238, note 4).

formes solennelles, hypothèse dans laquelle certains auteurs civilistes voient non pas un cas de nullité mais un cas d'inexistence, ce qui motiverait l'application en droit fiscal de la théorie de l'imperfection et non point de celle des nullités.

Quant au jugement du tribunal de Saint-Gaudens ⁽¹⁵⁾, on ne peut nier qu'il condamne la prétention de la Régie d'exiger le droit proportionnel sur les actes entachés de nullité absolue puisqu'il refuse la perception par suite de la nullité d'un sous seing privé de vente immobilière, nullité résultant du défaut de mention à cet acte du nombre des originaux qui avaient été dressés. Cette décision marque-t-elle un revirement de jurisprudence ? Nous ne le croyons pas et cela pour plusieurs raisons. Tout d'abord, ainsi que le fait remarquer l'annotateur du Dalloz, ce jugement qui émane d'un tribunal de première instance, demeure isolé au milieu d'un très grand nombre d'arrêts et de jugements en sens contraire. Ensuite les termes de la décision ne sont point très nets. Dans la pensée des juges, pour que la perception du droit proportionnel puisse être repoussée, il faut que la nullité absolue soit apparente : « Attendu, trouvons-nous dans le jugement, qu'aux termes de l'article 1325, cet écrit est sans valeur effective, sans force obligatoire, que son invalidité tient à un vice extrinsèque ou apparent qui empêche la pleine formation du contrat...; qu'il ne s'agit pas ici d'une de ces causes intrinsèques d'annulation dont l'Administration n'est pas juge. » Enfin, les juges, paraissant étonnés de leur hardiesse, cherchent à rattacher leur solution à un principe admis par l'Administration, l'imperfection : « Attendu, disent-ils,

(15) Trib. de Saint-Gaudens, 2 juill. 1888 (D., 89. 3. 104).

que l'*imperfection* du titre est évidente et que la loi elle-même en prononce la nullité, que l'écrit ne serait pas plus inopérant si contenant la mention du double il n'était pas revêtu de la signature de celui à qui on l'oppose, ou s'il s'agissait d'une donation ordinaire établie par acte sous seing privé ou d'une donation d'effets mobiliers sans état détaillé ou estimatif..., etc. » Mais de toute façon, ainsi que nous le verrons, cette décision ne peut que constituer une anomalie, surtout à l'époque où elle a été rendue.

Au résultat de cette étude d'arrêts complaisamment cités par les partisans de la distinction, en droit fiscal, des nullités relatives et des nullités absolues, il ne semble pas évident que notre jurisprudence, même dans la première moitié du *xix^e* siècle, ait consacré cette distinction. Sans doute, quelques décisions, les arrêts de la Cour de cassation du 27 novembre 1813 et 1^{er} août 1836 révèlent certaines hésitations, mais il faut remarquer aussi qu'un grand nombre d'arrêts utilisés par les théoriciens, dans leur argumentation, ne se rapportent pas à l'hypothèse qui est ici envisagée : la perception sur un acte nul non encore annulé.

§ II. — LA FIXATION DE LA JURISPRUDENCE VERS LE MILIEU DU *xix^e* SIÈCLE DANS LE SENS DE LA NON-DISTINCTION ENTRE LES NULLITÉS, POUR LA PERCEPTION DU DROIT PROPORTIONNEL. LE PRINCIPE ET SES APPLICATIONS.

Les décisions que nous venons d'étudier correspondent à l'exception du jugement du tribunal de Saint-Gaudens du 2 juillet 1888, à la première moitié du *xix^e* siècle.

Depuis un arrêt fameux rendu par la Cour de cassation, le 13 février 1854, on peut considérer la jurisprudence

sur les nullités proprement dites comme définitivement fixée.

Les termes même de l'arrêt de 1854 ⁽¹⁶⁾ indiquent suffisamment le principe : « La loi ne reconnaît pas de nullités de plein droit, les nullités fussent-elles absolues, les actes qu'elles vicient n'en conservent pas moins tous leurs effets tant qu'ils n'ont pas été annulés soit sur la demande des parties intéressées, soit dans d'autres cas, par les tribunaux prononçant d'office ou sur les réquisitions des fonctionnaires investis du droit de leur dénoncer ces actes, dans un intérêt général et d'ordre public. » Le droit proportionnel d'enregistrement doit donc être perçu aussi bien sur un acte entaché de nullité absolue que sur un acte infecté d'une nullité relative.

En outre, la nullité dont un acte est affecté n'empêche pas la perception sur un acte passé en conséquence de l'acte vicié.

Remarquons, enfin, que la Régie, de son côté, a souvent émis la prétention d'invoquer la nullité d'un acte pour percevoir un droit plus élevé soit sur cet acte soit sur un acte subséquent. Nous avons déjà indiqué dans notre introduction que ce problème n'entraîne pas directement dans le sujet de notre thèse, mais que nous aurions néanmoins à en faire état lors de la discussion de la théorie fiscale. Nous aurons alors l'occasion d'examiner les décisions jurisprudentielles rendues à ce sujet.

Sous cette réserve, nous allons voir les applications nombreuses et variées que notre jurisprudence a faites du principe de la perception du droit d'enregistrement sur un acte entaché de nullité ou sur un autre acte passé en

(16) Cass. civ., 15 févr. 1854 (D. P., 54. 1. 51; S., 54. 1. 272).

conséquence d'un acte nul. Nous n'avons certainement pas pour but d'établir la liste complète des décisions qui sont intervenues sur la matière. Les auteurs de répertoires, d'ailleurs fort bien faits, se sont chargés de cette tâche. Nous voudrions simplement montrer que nos tribunaux ont eu à statuer sur les espèces les plus variées de nullités, nullités relatives et nullités absolues, nullités de fond et nullités de forme.

N° 1. — *NULLITES RELATIVES.*

Si nous prenons tout d'abord les nullités relatives dues soit à un vice du consentement, soit à l'incapacité, nous trouvons des décisions dans les deux hypothèses.

Un arrêt de la chambre civile de la Cour de cassation du 19 germinal an VI⁽¹⁷⁾ décide l'enregistrement préalable d'un acte de cession de droits successifs dont on demandait la nullité pour lésion. La même solution est fournie en matière de vente, par un arrêt de la même chambre du 18 février 1829⁽¹⁸⁾. Dans les deux espèces, la Cour suprême a cassé des jugements rendus en sens contraire par des tribunaux de première instance (trib. de la Charente, trib. de Montbéliard), ce qui dénote les hésitations de la jurisprudence à cette époque.

La nullité relative peut découler aussi de l'incapacité de l'auteur de l'acte (femmes mariées non autorisées et mineurs).

(17) Cass. civ., 19 germinal an VI (Dall., V° *Enregistrement*, n° 234, 1.; J. P. 1. 191).

(18) Cass. civ., 18 févr. 1829 (Dall., V° *Enregistrement*, n° 234, 2; S., 29. 1. 238). Dans cet arrêt, la Cour a admis la prétention de la Régie de percevoir un supplément de droit pour insuffisance d'évaluation, même si l'acte de vente a été annulé pour lésion. On considère en effet le supplément de droit comme l'accessoire du droit principal.

L'incapacité de la femme mariée a provoqué, en droit fiscal, un arrêt des Chambres réunies de la Cour de cassation du 18 février 1854⁽¹⁹⁾ qui termine une longue discussion entre les tribunaux de première instance et la Cour suprême. A vrai dire, il ne s'agissait pas de la perception du droit sur un acte nul non encore annulé, mais de la restitution des droits perçus sur une adjudication prononcée dans une chambre de notaires au profit d'une femme mariée non autorisée de son mari. Il faut nous rappeler, néanmoins, que jusqu'en 1912 la restitution n'existait pas en matière d'enregistrement, et qu'admettre le remboursement des droits, c'était reconnaître que le droit proportionnel n'aurait pas dû être perçu lors de la présentation à la formalité. De même, une décision de la Chambre civile du 30 avril 1821⁽²⁰⁾ admet qu'une femme mariée ne peut exciper du défaut d'autorisation de son mari pour refuser d'acquitter les droits proportionnels sur une transaction à laquelle elle a été partie. Plus récemment, une femme mariée ayant refusé de payer les droits de mutation sur une acquisition de fonds de commerce, qu'elle avait faite, sans l'autorisation de son mari, fut condamnée par le tribunal civil de Marseille, le 26 juin 1912⁽²¹⁾.

L'incapacité due à la minorité n'est pas non plus, pour notre Cour suprême, un obstacle à la perception du

(19) Cass. Ch. réunies, 18 févr. 1854 (D. P., 54. 1. 112; S., 54. 1. 366; I. G., 2015, § 40). Dans cette affaire, un jugement du trib. civ. de Lyon du 23 avril 1843 avait admis la prétention des parties d'obtenir la restitution des droits perçus sur le jugement d'adjudication. Ce jugement avait été cassé par un arrêt de la Ch. civ. du 23 avril 1846 (D., 45. 1. 270; S., 45. 1. 333; J. E., 13. 761, 15. 819; I. G., 1743, § 14). Un jugement du Trib. de Montbrison du 18 mai 1851, identique à celui du Trib. de Lyon, a provoqué l'arrêt des Ch. réunies sus-énoncé.

(20) Cass., civ., 30 avril 1821 (S., 22. 1. 2; J. E., 6975).

(21) Marseille, 26 juin 1912 (R. P., 12, 708).

droit proportionnel. Que ce soit le tuteur qui ait omis de faire approuver par le conseil de famille une convention au nom de son pupille, avec une tierce personne ⁽²²⁾, que les formalités requises pour la vente des biens des mineurs n'aient pas été observées ⁽²³⁾, ou qu'il s'agisse d'une cession de créance par des co-partageants dont l'un est mineur ⁽²⁴⁾, ou d'une donation partage dans laquelle trois des donataires sont mineurs ⁽²⁵⁾, « la seule existence de l'acte suffit pour donner ouverture aux droits d'enregistrement. » ⁽²⁶⁾. A plus forte raison un mineur émancipé ne peut-il arguer de son incapacité pour se soustraire à la perception ⁽²⁷⁾.

N° 2. — NULLITES ABSOLUES

I. NULLITÉS DE FOND. — Si des nullités relatives nous passons aux nullités absolues, que certains auteurs qualifient d'inexistences, notre tâche devient plus difficile,

(22) Cass. civ., 3 ventôse an VIII, arrêt *Renault* (S., 2. 2. 529; J. P., I., 597; J. E., 564). Il faut mentionner, au sujet de cet arrêt, la décision du Trib. de la Vienne du 8 pluviôse an VII qui l'a provoqué. Ce Trib., voulant empêcher la perception du droit proportionnel, fut obligé de considérer l'acte comme un simple projet. Ainsi, pour le Trib. de la Vienne, un acte pour lequel toutes les formalités n'ont pas été accomplies est un acte incomplet, valable tout au plus comme simple projet. Voilà, nous semble-t-il, une application peut-être exagérée de la théorie de l'imperfection.

(23) Cass. civ., 21 août 1811, *Truot-Delépine* (J. P., 9. 579; Teste-Lebeau, 247, 76).

(24) Cass. req., 5 juill. 1870, *Borie* (I. G., 2414, § 3; D., 71. 1. 84; S., 71. 1. 246; R. P., 3188).

(25) Guéret, 9 nov. 1893 (R. P., 8297).

(26) Cass., 3 ventôse an VIII, précité.

(27) Albi, 7 févr. 1890 (Garnier, R. P., 7427). Dans cette affaire, la Régie réclamait le droit proportionnel de transcription sur un acte d'acceptation d'emploi en immeubles fait par une femme dotale mineure. Celle-ci, qui invoquait, entre autres moyens, son incapacité de pouvoir accepter valablement, fut condamnée par le Tribunal par ce motif que « d'après les principes qu'une jurisprudence presque unanime a consacrés, il demeure incontestablement établi que les préposés du Trésor n'ont pas à apprécier

surtout lorsqu'il s'agit de les classer. Les nullités absolues sanctionnent généralement des prohibitions de la loi parmi lesquelles certaines sont formellement exprimées, d'autres dérivent de l'article 6 du Code civil. Prenons successivement les nullités de l'un et l'autre genre.

Une nullité absolue sanctionne certainement la disposition de l'article 896 du Code civil qui interdit les substitutions. Mais la Régie n'en conserve pas moins son droit à la perception sur un acte contenant une substitution. C'est ce qu'a décidé l'arrêt de la Chambre civile du 15 février 1854 ⁽²⁸⁾ que nous avons cité comme fixant définitivement la jurisprudence. Sans doute, dans l'espèce, ce n'était point de simples particuliers, mais la Régie qui invoquait la nullité. Les termes mêmes de la décision laissent cependant supposer que la solution aurait été identique dans l'hypothèse inverse.

L'article 1078 du Code civil édicte, pour les partages d'ascendant, l'intervention obligatoire de tous les enfants du donateur. Cela n'empêche point la Cour de cassation de décider que la possibilité ou l'éventualité d'une action en nullité par celui des donataires qui ne serait pas compris dans la donation ne saurait changer la nature de l'acte par rapport à la Régie à « laquelle cette action demeure étrangère puisque la validité ou l'invalidité des actes est

cier les actes qui leur sont soumis ». Cette décision nous paraît critiquable, car le même Tribunal avait prononcé l'annulation de l'acte par un jugement antérieur, et il s'agissait bien alors de la perception sur un contrat annulé.

D'autres cas de nullité dérivent de la minorité. C'est ainsi qu'un tuteur ne peut acheter, à peine de nullité, les biens de son pupille. Cela ne l'empêche pas de payer les droits de mutation s'il a réalisé cet achat. Cass. req., 5 juill. 1870 (S., 71. 1. 246); Cass. civ., 26 févr. 1894 (S., 95. 1. 102).

(28) Voir *supra*, p. 122.

indifférente pour la perception des droits d'enregistrement ⁽²⁹⁾ ». Signalons encore un arrêt de la Cour de cassation du 13 janvier 1890 ⁽³⁰⁾. Il s'agissait, en l'espèce, d'un acte de donation à titre de partage anticipé où l'un des descendants du donateur en raison de son insanité d'esprit avait été exclu du partage en nature des biens donnés, mais avait reçu en compensation une rente servie par les donataires. La demande des parties qui invoquaient les causes de nullité contenues dans le dit acte, notamment l'omission d'un enfant et aussi son défaut d'acceptation, pour se soustraire à l'impôt, fut repoussée par le tribunal de Montluçon et la Cour suprême adopta les motifs du jugement.

La violation de l'article 1394 du Code civil, qui dispose que les conventions matrimoniales doivent être rédigées avant le mariage, a donné lieu, en droit fiscal, à une espèce assez curieuse. Le mariage d'un Français et d'une Française avait été célébré à New-York, en 1832, devant le ministre de l'église de la Trinité. Doubtant de la validité de ce mariage, les deux conjoints en contractent un nouveau à Paris, en 1847, en le faisant précéder d'un contrat de mariage exclusif de communauté. Le mari meurt. Une déclaration de succession est souscrite. Mais sous quel régime étaient mariés les époux? Le régime de leur contrat de mariage ou celui de la communauté légale par suite de

(29) Cass. civ., 26 avril 1836 (S., 36. 1. 499); Cass. civ., 11 avril 1838 (S., 38. 1. 432). Voir aussi les arrêts cités en note. Tous ces arrêts sont d'ailleurs rendus contre la Régie, qui invoquait la nullité pour percevoir un droit plus élevé. Mais on peut en déduire un argument *a contrario* pour le problème qui nous intéresse.

(30) Cass. req., 13 janv. 1890 (D., 91. 1. 111). Remarquons toutefois que l'enfant du donateur n'avait été exclu que du partage en nature, mais avait été compris dans la donation. Par suite, l'omission d'enfant prévue par l'article 1078 du Code civil ne paraissait pas très caractérisée.

la nullité du contrat rédigé postérieurement au mariage ? Une première déclaration est faite sur la base de la communauté légale et, par suite, ne comprend que la moitié des biens des époux. Puis, sur réclamation, l'épouse survivante acquitte les droits sur l'autre moitié mais attaque l'Administration en restitution. Rejetant un pourvoi formé contre un jugement du tribunal de la Seine du 31 juillet 1885, la Cour de cassation décide, dans un arrêt du 7 décembre 1886, que « la seule existence des actes suffit pour donner ouverture aux droits d'enregistrement encore qu'ils puissent être annulés pour un vice absolu et d'ordre public » (31).

Les parties qui invoquent l'article 1599 du Code civil prohibant la vente de la chose d'autrui, pour s'exonérer de l'impôt de l'enregistrement, n'obtiennent pas gain de cause devant nos tribunaux. Peu importe que les vendeurs aient acquis les biens, objet de la vente, postérieurement à l'acte qui provoque la réclamation de l'Administration (32) ou qu'un propriétaire indivis ait vendu l'immeuble entier sans le consentement de l'autre indivisaire ou des personnes chargées de le représenter (33), ou encore qu'il s'agisse d'un acte de cession de parcelles de terrain données à la place de parcelles vendues qui n'étaient pas la propriété du vendeur (34), le droit proportionnel est exigible.

(31) Cass. req., 7 déc. 1886 (D., 87. 1. 339).

(32) Cass. civ., 12 févr. 1822 (S., 22. 1. 421).

(33) Cass. req., 20 nov. 1844 (Dall., V^o *Enregistrement*, p. 103, 2^e espèce; D., 45. 1. 34; S., 45. 1. 134).

(34) Délibération de la Régie du 18 novembre 1836 (Dall., V^o *Enregistrement*, n^o 237/3, note 2). Néanmoins, pour autoriser la perception du droit proportionnel, il faut que la vente de la chose d'autrui soit parfaite et non soumise à une condition. Voir notamment arrêt de la Ch. civ. rejetant la prétention de la Régie, 13 juin 1827 (S., 27. 1. 377).

La violation de la loi du 21 germinal an XI interdisant la vente de remèdes secrets n'est pas non plus un obstacle à la perception du droit d'enregistrement ⁽³⁵⁾.

A côté des prohibitions exprimées par la loi, la nullité absolue peut résulter encore implicitement des dispositions des articles 6 et 1133 du Code civil, lorsque l'objet du contrat est contraire aux bonnes mœurs. Il est assez curieux, notamment, qu'à propos des maisons de tolérance, notre jurisprudence déclare nuls de façon constante les contrats ayant un tel objet ⁽³⁶⁾, mais permette, néanmoins, de percevoir sur eux un droit de mutation. Le tribunal de la Seine, dans un jugement du 6 juillet 1900 et dans un autre du 23 juin 1908 ⁽³⁷⁾, décide que la circonstance qu'une cession de fonds de commerce a pour objet une maison de débauche si elle enlève à l'acte son caractère commercial, ne met pas obstacle à la perception du droit de mutation. Le jugement du 23 juin 1908, ayant fait l'objet d'un pourvoi de la part des parties condamnées, celui-ci fut rejeté par arrêt de la Chambre civile du 14 avril 1913 ⁽³⁸⁾.

Notre jurisprudence ne limite pas l'application de la théorie fiscale aux seules nullités du droit civil. En droit commercial, en matière de sociétés, le fait qu'une société anonyme ne comprend que six membres au lieu de sept,

(35) Voir notamment Cass. civ., 16 mars 1869 (D., 69. 1. 247) et Cass. civ., 26 mars 1873 (S., 73. 1. 225; D., 74. 1. 137). Ajoutons qu'un jugement du Trib. de Semur du 26 mars 1914 (R. P., 13328) a reconnu l'exigibilité du droit sur une vente de brevet d'invention frappé de déchéance.

(36) Cass. civ., 15 déc. 1873 (D. P., 74. 1. 222); Alger, 9 mai 1894 (D. P., 95. 2. 21); Cass. req., 1^{er} avr. 1895 (D. P., 95. 1. 263).

(37) Seine, 6 juill. 1900 (R. P., 9931); Seine, 23 juin 1908 (R. P., 11742).

(38) Cass. civ., 14 avr. 1913 (R. P., 12781).

(39) Nullité de l'art. 23 de la loi du 23 juill. 1867, Cass. civ., 14 déc. 1881 (S., 83. 1. 33).

par suite de la communauté d'intérêts existant entre deux époux membres de la société⁽³⁹⁾, ou la création de deux séries d'actions jouissant d'une inégalité de traitement⁽⁴⁰⁾, sont évidemment des causes de nullité, mais le droit fiscal ne peut les prendre en considération.

En matière de faillite, la vente des biens du failli, nulle au point de vue du droit commercial, est passible du droit proportionnel⁽⁴¹⁾.

De cette hypothèse se rapproche également celle de la vente consentie par la partie saisie. Les cas de jurisprudence sont ici particulièrement nombreux⁽⁴²⁾. Il s'agit, d'ailleurs, moins d'une nullité de fond que d'une nullité de forme et nous sommes ainsi amené à parler de ces dernières.

II. NULLITÉS DE FORME. — Les nullités pour vices de forme des actes de dispositions à titre gratuit, testamentaires ou entre vifs, ne mettent pas obstacle à la perception du droit. Appliquant une solution déjà formulée par la Chambre des requêtes de la Cour de cassation le 20 novembre 1875⁽⁴³⁾, dans un arrêt rendu entre particu-

(39) Nullité de l'art. 23 de la loi du 23 juill. 1867, Cass. civ., 14 déc. 1881 (S., 83. 1. 33).

(40) Versailles, 5 nov. 1886 (J. E., 22902). Il s'agissait ici de restitution, mais celle-ci n'aurait pu être obtenue que si le droit avait été indûment perçu.

(41) Cass. civ., 24 nov. 1806 (I. G., 1537; Teste Lebeau, 444. 33); Cass. civ., 31 déc. 1823, *Lischy-femme Meyer* (S., 24. 1. 248; J. E., 7666). Il s'agissait ici d'une vente faite par un failli à sa femme postérieurement à la date fixée pour le début de la période suspecte. Un jugement du Tribunal de Belfort du 12 mars 1822, qui avait donné raison à la femme Meyer, fut cassé par la Cour suprême.

(42) Cass. civ., 10 févr. 1812 (S., 13. 1. 174); Yssingeaux, 9 mai 1876 (R. P., 4615); Cass. req., 5 août 1828 (S., 28. 1. 423); Cass. req., 27 mars 1832 (D., 32. 1. 243); Cass. civ., 18 nov. 1863 (S., 63. 1. 547); Saverne, 29 nov. 1859 (R. P., 1317).

(43) Cass. req., 20 nov. 1875 (R. P., 4660).

liers^(43 bis), et par la Chambre civile le 19 décembre 1860⁽⁴⁴⁾ contre la Régie qui invoquait la nullité d'un legs verbal pour percevoir un droit plus élevé, le tribunal de Limoges, par jugement rendu le 3 mars 1883, a décidé que le droit de mutation par décès était dû sur une somme versée à un hospice en exécution d'un legs verbal⁽⁴⁵⁾.

La nullité de l'article 1097 du Code civil qui dispose que « les époux ne pourront pendant le mariage se faire ni par acte entre vifs ni par testament, aucune donation mutuelle et réciproque par un seul et même acte », ne peut non plus être « opposée à la Régie en ce qui concerne la perception du droit ». C'est ce qu'a décidé la Chambre civile de la Cour de cassation dans un arrêt du 8 août 1853⁽⁴⁶⁾ suivi d'une série d'autres décisions dans le même sens⁽⁴⁷⁾.

La donation est un acte solennel, l'inobservation des formes (rédaction d'un acte notarié, état pour les donations de meubles, témoins) entraîne la nullité, disent certains auteurs, l'inexistence, soutiennent d'autres. Sans prendre parti pour le moment dans ces discussions, il nous

(43 bis) Nous entendons par cette expression « entre particuliers » les décisions judiciaires dans lesquelles la Régie n'est pas partie intervenante.

(44) Cass. civ., 19 déc. 1860 (D., 61. 1. 17).

(45) Trib. de Limoges, 3 mars 1883 (R. P., 6173).

(46) Cass. civ., 8 août 1853 (S., 53. 1. 637), cassant un jugement du Trib. de Céret du 10 mai 1851. Il s'agissait dans l'espèce d'une vente par deux époux de leurs biens, avec réserve d'usufruit réversible pour la totalité sur la tête du dernier vivant. La Cour suprême a donné raison à la Régie, qui voulait percevoir, lors du décès du prémourant, un droit proportionnel pour la transmission au survivant de la part du prédécédé dans cet usufruit, contre les parties qui invoquaient la nullité de l'art. 1097. Voir anal. Cass. civ., 13 juin 1846 (S., 46. 1. 449); — en sens contraire, Cass. civ., 29 janv. 1850 (S., 50. 1. 292).

(47) Cass. civ., 14 nov. 1863 (S., 66. 1. 123), donation mutuelle entre époux résultant d'une clause de réversibilité. Voir également, sur le caractère distinct d'une clause de réversibilité, Cass. civ., 24 janv. 1860 (S., 60. 1. 754); Cass. req., 30 mars 1868 (S., 68. 1. 436), rejetant pourvoi contre jugement du Tribunal de Versailles : (la violation de l'art. 1097

faut constater que pour notre jurisprudence, l'absence de formes solennelles ne peut avoir aucune influence sur l'exigibilité du droit. Dès le 24 mars 1813⁽⁴⁸⁾, la Cour de cassation décidait que le droit devait être perçu sur un acte de donation-partage sous signature privée. Puis vint toute une série d'arrêts rendus cette fois contre la Régie, qui arguait de la nullité pour percevoir un droit plus élevé. Nous les retrouverons d'ailleurs plus loin⁽⁴⁹⁾. Pour ne citer que deux décisions relativement récentes, un arrêt de la Cour suprême du 29 novembre 1893⁽⁵⁰⁾ et un jugement du tribunal des Andelys du 20 juin 1906⁽⁵¹⁾ ont condamné des contribuables qui, pour se soustraire à la perception, prétendaient qu'une constitution de rente viagère à titre gratuit n'avait pas été passée dans les formes requises pour les donations, et décidé « qu'il importait peu que cette donation fut nulle, par suite de l'inobservation des formes prescrites par la loi ».

Une cause de nullité particulièrement fréquente en

dans une donation-partage, avec stipulation que le surplus des biens existant au décès de l'un des époux appartiendrait au survivant, ne peut être opposée à la Régie.) Voir également trois arrêts rendus le même jour, 26 juill. 1869 (S., 69. 1. 478; D., 69. 1. 476; R. P., 3026-1, 2, 3).

(48) Cass. civ., 24 mars 1813, *Laflacher* (S., 13. 1. 427).

(49) Voir notamment Cass. req., 21 déc. 1831 (S., 32. 1. 182); Cass. civ., 26 avr. 1836 (S., 36. 1. 499); Cass. civ., 11 avr. 1838 (S., 38. 1. 432) et *infra*, p. 214 et s.

(50) Cass. req., 29 nov. 1893 (R. P., 8.211; D., 94. 1. 299; S., 94. 1. 465).

(51) Les Andelys, 20 juin 1906 (R. P., 11.305). Ce qui montre que la jurisprudence est bien fixée, c'est le fait que les parties ne songent même plus à invoquer ce moyen. Voir notamment le jugement du Trib. de la Seine du 9 nov. 1929 (R. G., 17237) : donation déguisée sous la forme d'une vente de meubles ou d'immeubles moyennant une rente viagère sous réserve d'usufruit au profit de la venderesse, pour laquelle le droit de donation est exigible. D'ailleurs, l'Administration a toujours le droit de restituer aux conventions leur véritable caractère et de faire payer en conséquence : Cass., 22 oct. 1930 (R. P., 17302); Cass., 3 mars 1930 (R. P., 16843); Versailles, 16 janv. 1930 (R. P., 17400); Saint-Malo, 7 fév. 1930 (R. P., 17399).

matière d'actes de mutation à titre onéreux est l'inobservation de la formalité du double original prescrite par l'article 1325 du Code civil pour les sous-seing privé constatant des conventions synallagmatiques. Mais l'omission de cette formalité ne peut être préjudiciable au Trésor. Ainsi en a décidé le tribunal de Figeac⁽⁵²⁾, en 1898, et tout récemment la Chambre des requêtes, dans un arrêt du 4 février 1930 que nous aurons l'occasion de retrouver au sujet de l'imperfection, formule le motif suivant : « Attendu, en ce qui concerne la formalité du double original, que la nullité pour inobservation des prescriptions de l'article 1325 du Code civil ne peut faire obstacle à la perception des droits d'enregistrement lorsque, d'une part, comme dans l'espèce, cette nullité n'a pas été prononcée et que, d'autre part, elle est couverte par des actes d'exécution tels que ceux relevés par le jugement attaqué. »⁽⁵³⁾. On ne peut marquer avec plus de netteté que ne le fait cet arrêt, l'état de la jurisprudence récente sur la matière.

N° 3. — *ACTE PASSE EN CONSEQUENCE D'UN ACTE VICIE.*

Nous en aurons terminé avec cette étude des applications jurisprudentielles de la théorie des nullités lorsque nous aurons mentionné que le principe unanimement reconnu à l'heure actuelle comporte un corollaire. Si la nullité d'un acte n'empêche pas la perception sur cet acte, elle n'est pas non plus un obstacle à l'exigibilité de l'impôt sur un acte passé en conséquence de l'acte vicié.

(52) Figeac, 13 août 1898 (R. P., 9403). (Sous-seing privé en simple original. Pas de mention de rédaction en autant d'originaux que de parties.)

(53) Cass. req., 4 fév. 1930 (D. H., 30, p. 143).

Les transactions et les testaments vont nous fournir des exemples. Voici une espèce de jurisprudence : une personne devenue majeure décède après avoir institué, pour légataire universel, son tuteur, avant que le compte de tutelle ait été rendu et apuré. Le legs est nul, en vertu de l'article 907 du Code civil. Le légataire universel vend à un tiers un des immeubles légués. Ayant constaté la nullité du legs, les parties qui réclamaient la restitution des droits perçus sur la vente voient leur prétention repoussée par le tribunal de Montbéliard ⁽⁵⁴⁾, par ce motif qu'on ne peut invoquer la nullité non encore prononcée d'un acte, pour éviter la perception sur un autre acte qui en est la conséquence. L'argumentation reste la même lorsque, au lieu d'une vente, il s'agit d'une transaction faite à la suite d'un testament susceptible d'annulation ⁽⁵⁵⁾, ou d'un acte contenant interversion de lots, postérieur à un partage annulable ⁽⁵⁶⁾.

Une conclusion très simple se dégage de cette étude.

(54) Montbéliard, 5 déc. 1907 (R. P., 41608).

(55) La Cour de cassation, par arrêt des Chambres réunies du 12 déc. 1865 (D., 65. 1. 457; S., 66. 1. 73; R. P., 2185) a décidé que le droit proportionnel de mutation à titre onéreux, et non à titre gratuit, doit être perçu sur une transaction par laquelle un légataire institué par testament susceptible d'annulation abandonne aux héritiers naturels une partie de la succession. Depuis, la jurisprudence s'est constamment maintenue dans le même sens : Cass. civ., 30 janv. 1866 (R. P., 2231 : Nullité du testament pour captation dolosive); Cass. civ., 11 avr. 1866 (R. P., 2259 : Testament antidaté); Cass. civ., 19 août 1868 (R. P., 2784 : Captation); Cass. req., 13 fév. 1878 (R. P., 4893 : Hypothèse inverse, transaction intervenant sur appel d'un jugement annulant le testament).

(56) Tarbes, 5 août 1895 (R. E., 1210). Après un premier partage, les parties font un nouvel acte contenant interversion de lots. La Régie réclame alors sur cet acte le droit d'échange que les parties refusent de payer, en invoquant la nullité du premier partage. Mais leur prétention est repoussée : on ne peut invoquer une nullité non encore prononcée pour se soustraire à la perception du droit d'enregistrement. Voir également Versailles, 15 avr. 1910 (R. P., 12236).

Le fait qu'un acte est susceptible d'annulation ne constitue pas, pour nos tribunaux, un obstacle à la perception du droit d'enregistrement sur cet acte ou sur un autre qui a été passé en conséquence du premier. Qu'il s'agisse d'une nullité relative, d'une nullité absolue, d'une nullité de fond ou d'une nullité de forme, peu importe, le droit doit être perçu ⁽⁵⁷⁾. Mais quels sont les motifs qui justifient ces décisions? C'est ce qu'il nous faut maintenant rechercher.

§ III. — LES ARGUMENTS INVOQUÉS PAR NOTRE JURISPRUDENCE
EN FAVEUR DE LA PERCEPTION.

Ces arguments peuvent se ramener à quelques propositions essentielles : le receveur n'est pas juge de la nullité — l'acte nul peut produire certains effets — la nullité laisse subsister une obligation naturelle — la propriété apparente doit être prise en considération — enfin, les parties étant responsables de la nullité ne peuvent s'en prévaloir.

N° 1. — LE RECEVEUR N'EST PAS JUGE DE LA NULLITÉ.

« Le receveur n'est pas juge de la nullité », c'est une phrase qui revient à peu près dans tous les arrêts de la Cour suprême et les jugements des tribunaux civils. C'est l'argument essentiel, celui que nos tribunaux font passer avant tous les autres. « Les droits applicables à une convention sont acquis au Trésor public par le seul fait de l'existence d'un acte revêtu de toutes les formes extérieu-

(57) Il faut remarquer que la règle est applicable même au cas d'inexistence très caractérisée pour les partisans de cette théorie, comme l'absence de formes solennelles.

res propres à constater la convention, et la Régie de l'enregistrement, n'étant pas juge de la validité de l'acte au fond, l'exigibilité du droit est indépendante des événements postérieurs par lesquels il pourrait être annulé à raison des vices ou des causes de nullité qu'il renferme. » (38). « Le receveur n'a pas pour mission de contrôler ni d'apprécier l'efficacité légale de l'acte, mais seulement d'assurer le recouvrement de l'impôt. » (39).

Dans des formules saisissantes, un jugement du tribunal d'Albi du 7 février 1890 reprend cet argument : « Attendu qu'il est suffisamment répondu à cette question (influence de la nullité) par les principes qu'une jurisprudence presque unanime a consacrés. Il demeure donc incontestablement établi que les préposés du Trésor n'ont pas à apprécier les actes qui leur sont soumis, qu'ils sont tenus de percevoir les droits d'après les seules dispositions que ces actes renferment sans s'enquérir de leur valeur obligatoire..., que l'Administration n'a pas à résoudre les questions multiples qu'il plaît aux parties de soulever, qu'elle ne doit voir, ainsi qu'il a été dit, que l'existence matérielle de l'acte et percevoir l'impôt, sans s'oc-

(38) Cass. civ., 16 mars 1869 (D., 69. 1. 247; S., 69. 1. 325).

(39) Cass. civ., 26 fév. 1894 (S., 95. 1. 102). L'arrêt du 14 déc. 1881, déjà rapporté (voir *supra*, p. 429), décide « que les droits applicables à une mutation immobilière sont exigibles sans que l'Administration, qui n'est pas juge de la validité des actes, ait à se préoccuper des causes d'annulation dont ils peuvent être affectés ». Ce motif est d'ailleurs reproduit intégralement dans un jugement du trib. de Versailles du 15 avr. 1910 (R. P., 12236). On peut encore citer l'arrêt de la Cour suprême du 20 fév. 1865 (Req., D., 65. 1. 220). « Attendu, y est-il dit, qu'il importait peu d'ailleurs, au point de vue fiscal, que la libéralité ne réunît pas tous les caractères juridiques de la donation entre vifs, parce que c'est la mission du receveur de percevoir le droit sans rechercher quelle pourrait être, en dehors des applications de la loi fiscale, la valeur obligatoire de l'acte qui lui est soumis. »

cuper de la validité des conventions qu'il peut renfermer. » (60).

N° 2. — L'ACTE NUL PEUT PRODUIRE CERTAINS EFFETS

L'acte nul peut être exécuté et produire ainsi certains effets. Ce second argument tient une très grande place dans les motifs des décisions jurisprudentielles. Tout récemment, la Chambre des requêtes décidait « que la nullité ne peut faire obstacle à la perception des droits d'enregistrement lorsque, d'une part, cette nullité n'a pas été prononcée et que, d'autre part, elle est couverte par des actes d'exécution tels que ceux relevés par le jugement attaqué » (61).

En 1853, la Cour de cassation proclamait déjà que « l'article 1097 du Code civil ne peut être opposé à l'Administration en ce qui concerne la perception du droit affecté à une disposition non attaquée et qui, ainsi qu'il résulte du jugement, a reçu son exécution et produit ses effets » (62). A plus forte raison, au cas de nullité relative pour défaut d'autorisation de la femme mariée, notre Cour suprême reconnaît-elle « qu'une vente dans les termes dans lesquels elle avait été réalisée, constituait d'ailleurs un lien de droit à l'égard du vendeur qui ne pouvait se prévaloir de l'incapacité de la femme mariée et que le jugement qui en a prononcé l'annulation, n'a donc pu faire considérer la vente comme n'ayant jamais existé » (63).

(60) Albi, 7 fév. 1890 (R. P., 7927).

(61) Cass. civ., 4 fév. 1930. Voir *supra*, p. 133. (R. P., 16607.)

(62) Cass. civ., 8 août 1853. Voir *supra*, p. 131. Dans l'affaire soumise à la Cour de cassation, la réversibilité d'usufruit stipulée dans une vente au profit du survivant des époux avait bien été observée.

(63) Cass., Ch. réun., 18 fév. 1884. Voir *supra*, p. 124. Voir aussi Cass. req., 5 août 1828 (S., 28. 1. 423), où il est dit « que la prohibition faite

N° 3. — LA NULLITE LAISSE SUBSISTER UNE OBLIGATION NATURELLE

L'idée d'exécution suggère à notre jurisprudence un autre argument en faveur de la perception tirée de la persistance de l'obligation naturelle. La Cour suprême, dans un arrêt rendu le 20 novembre 1873⁽⁶⁴⁾, avait décidé « que si une disposition de dernières volontés purement verbale est nulle de plein droit, elle peut, cependant, comme constituant une obligation naturelle, servir de cause à une obligation civile valable ». Appliquant cette idée au droit fiscal, le tribunal de Limoges a jugé « que le legs fait sans écrit est, il est vrai, nul et de nul effet aux termes du droit, mais que cette nullité doit s'entendre seulement que le legs verbal ne crée aucune obligation civile et que les héritiers du légataire universel ne sauraient être contraints de l'exécuter; que la délivrance d'un legs verbal, suivant une doctrine constante, n'est autre chose que l'exécution d'une obligation naturelle contre laquelle l'héritier n'est pas restituable » et a, par suite, décidé que le droit de mutation par décès était dû sur une somme versée en exécution d'un legs verbal⁽⁶⁵⁾. Remarquons toutefois que cette justification de la perception, tirée de la persistance de l'obligation naturelle, n'est guère employée par nos tribunaux qu'en matière de legs nuls.

N° 4. — L'IDEE DE PROPRIETE APPARENTE

Un jugement du tribunal de Montbéliard du 5 décembre 1907⁽⁶⁶⁾, qu'il nous paraît intéressant de signaler, uti-

à la partie saisie d'aliéner les immeubles compris dans le procès-verbal de saisie ne fait point obstacle à l'exécution de la vente, si, ainsi que dispose l'art. 693 du Code de procédure civile, l'acquéreur, avant l'adjudication, consigne une somme suffisante pour acquitter en principal, intérêts et frais, les créances inscrites ».

(64) Cass. req., 20 nov. 1873. Voir *supra*, p. 130. (R. P., 4660.)

(65) Trib. de Limoges, 3 mars 1883. Voir *supra*, p. 131.

(66) Montbéliard, 5 déc. 1907 (R. P., 11608). Voir *supra*, p. 134.

lise une autre notion, celle de propriété apparente liée, elle aussi, au fait de l'exécution de l'acte nul. Voici les motifs de cette décision : « Attendu que les actes, même entachés de nullité absolue, n'en conservent pas moins tous leurs effets tant qu'ils n'ont pas été annulés par le tribunal⁽⁶⁷⁾; attendu qu'il est généralement admis par la jurisprudence que l'Administration n'est pas juge de la valeur des actes qui lui sont soumis, qu'elle ne peut percevoir le droit proportionnel que sur la transmission de propriété apparente révélée par ces actes. Attendu que l'abbé Renaud était propriétaire apparent. » Ainsi, voilà rappelée cette fameuse idée d'apparence que l'on rencontre à tous les pas, dans l'étude du droit fiscal⁽⁶⁸⁾. La date assez récente du jugement, tout au moins par rapport aux décisions précédemment citées, nous indique que notre jurisprudence moderne ne dédaigne pas de renouveler ses arguments et de les puiser dans les théories récemment admises.

N° 3. — LA RESPONSABILITÉ DES PARTIES LES EMPECHE
DE SE PREVALOIR DE LA NULLITE

Nous avons enfin signalé que nos tribunaux utilisaient encore, pour justifier leurs décisions, l'idée suivante : les parties étant le plus souvent responsables de la nullité, il serait injuste que cette faute puisse les exonérer des droits d'enregistrement. Les termes d'un arrêt de la Cour de cassation du 29 octobre 1806⁽⁶⁹⁾ sont d'ailleurs fort nets :

(67) Cette première phrase est à rapprocher de ce que nous avons dit précédemment sur l'argument tiré des effets produits par l'acte nul.

(68) Voir, sur cette importante question de la propriété apparente, Pilon, *Principes*, op. cit., nos 648 et s., et les auteurs qu'il cite, particulièrement Kneppert, *La propriété apparente en matière de droits d'enregistrement*, th. Paris, 1928. Voir aussi J.-Ch. Laurent, *L'apparence dans le problème des qualifications juridiques*, th. Caen, 1931.

(69) Cass. civ., 29 oct. 1806 (S., 06, 1. 467),

« S'il est de onéreux de payer l'enregistrement d'actes caducs dont on ne retire aucun bénéfice, cette rigueur de la loi n'a rien d'injuste lorsque celui qui en souffre a le tort d'avoir fait des contrats nuls. En acquittant le droit, il supporte la peine d'un fait qui lui est personnel et qu'on est toujours plus ou moins fondé à lui reprocher. » Dans ses conclusions précédant un arrêt de la Cour suprême du 5 février 1867 ⁽⁷⁰⁾, le procureur général Delangle disait de même : « L'un des principes généraux qui gouvernent la perception est l'obligation de faire enregistrer les actes susceptibles d'annulation et d'en acquitter immédiatement les droits. La nullité de l'acte est imputable aux parties, c'est leur imprudence qui les oblige à payer des droits pour un contrat postérieurement annulé. »

L'examen des arguments ainsi mis en avant par nos tribunaux pour justifier leur thèse, qui est d'ailleurs celle de la Régie, laisse l'impression d'une ressemblance très marquée entre notre doctrine et notre jurisprudence. Ces idées de la non-appréciation des actes par l'agent du fisc, des effets produits par les actes nuls, de la persistance de l'obligation naturelle, de la propriété apparente, de la juste punition des parties, nous les avons déjà rencontrées lorsque nous exposions la doctrine fiscale.

Cette ressemblance persiste encore si l'on considère l'évolution de la théorie fiscale des nullités en doctrine et en jurisprudence. Le début du XIX^e siècle est aussi bien pour les auteurs que pour les tribunaux, une période d'incertitude. On sent à cette époque une résistance très nette aux prétentions de l'Administration. Effort qui se mani-

(70) Cass. civ., 5 fév. 1867 (R. P., 2443; D., 67, 1. 23).

feste en doctrine dans les ouvrages de Championnière et Rigaud, Dalloz et Demante, dans leurs premières éditions, et en jurisprudence, dans les jugements rendus par les tribunaux de première instance, souvent hostiles à la thèse de la Régie et que la Cour suprême est obligée de casser (71). Depuis le milieu du xix^e siècle, doctrine et jurisprudence, définitivement fixées dans le même sens, adoptant les mêmes arguments, considèrent comme acquis en droit fiscal que la nullité, fût-elle absolue, ne met point obstacle à la perception du droit proportionnel.

(71) On peut aussi trouver dans ce mouvement de réaction, l'explication de certaines décisions assez insolites, comme l'arrêt du 1^{er} août 1836 précité.

SECTION III

La jurisprudence fiscale et l'imperfection.

Si la question des nullités paraît assez simple en jurisprudence, le problème de l'imperfection n'est pas sans présenter de graves difficultés qui tiennent, en premier lieu, à l'imprécision des termes employés dans les arrêts ou jugements où il est question soit d'actes qui ne sont que de simples *projets*, soit d'*imperfection* de l'acte juridique, soit encore d'*actes dénués d'existence*..., etc. L'ancienneté des décisions jurisprudentielles et la rareté des arrêts de la Cour suprême sur la matière viennent encore accroître notre embarras. Enfin, les cas d'imperfection des actes juridiques n'étant pas les seuls où les droits ne sont pas exigibles, il est alors possible de confondre les actes imparfaits, pour ne citer que quelques exemples, avec les actes dont l'existence est subordonnée à la réalisation d'une condition, avec les simples brouillons ou projets tout à fait incomplets.

Pour essayer de dégager, parmi les décisions se rapportant à la question, un critérium de l'imperfection, nous envisagerons successivement l'imperfection tenant à l'absence de consentement et la question de la double date, l'imperfection dans les actes administratifs, l'imperfection provenant du défaut d'un élément de fond essentiel autre que le consentement, enfin l'imperfection de forme.

§ I. — L'ABSENCE DE CONSENTEMENT CAUSE D'IMPERFECTION
EN DROIT FISCAL. — LES ACTES A PLUSIEURS DATES.

N° 1. — L'ABSENCE DE CONSENTEMENT, CAUSE D'IMPERFECTION
EN DROIT FISCAL

Pour un grand nombre d'auteurs, nous l'avons vu, l'absence de consentement constitue le trait caractéristique de l'imperfection fiscale ⁽¹⁾. A ce sujet, deux problèmes viennent naturellement à l'esprit. Comment se révèle cette absence de consentement? Quels sont les consentements nécessaires à la perfection d'un acte juridique?

I. COMMENT SE RÉVÈLE L'ABSENCE DE CONSENTEMENT. — Supposons que le consentement d'une personne soit requis pour la perfection d'un acte juridique ⁽²⁾, quelles sont les circonstances qui démontrent l'absence de cette volonté ?

La signature est la manifestation normale du consentement, dans les actes juridiques, sur le titre destiné à les constater. On devrait donc conclure logiquement que le défaut sur l'*instrumentum*, de la signature d'une personne dont le consentement est requis, entraîne l'imperfection de l'acte juridique. A vrai dire, la solution consacrée par nos tribunaux est beaucoup plus nuancée.

Une première remarque s'impose. Dans l'hypothèse de parties illettrées il est évident qu'on ne peut exiger leur signature. Pour les actes notariés, la jurisprudence a décidé plusieurs fois, en matière civile, que le consentement de la partie illettrée est suffisamment manifesté par

(1) Voir notamment *supra*, p. 61, 62, 90, 91, 93.

(2) La réponse à cette question constituera la deuxième partie de l'étude de l'absence de consentement.

l'affirmation par l'officier public que la partie requise de signer a déclaré ne savoir ⁽³⁾. Mais si la partie illettrée a concouru à un acte sous signature privée, l'absence de sa signature, fût-elle remplacée par l'affirmation de deux témoins, laisse l'acte dans un état d'imperfection tel qu'on ne peut percevoir sur lui le droit proportionnel. Ainsi en a décidé le tribunal de Péronne par jugement du 30 avril 1808. « Attendu que, dans l'espèce, le défaut de signature du sieur Billet et de sa femme ne pouvait être suppléé par l'attestation des deux témoins appelés, que dès lors l'écrit était resté dans un état d'imperfection qui mettait les parties dans l'impossibilité de s'en prévaloir et qu'il ne pouvait être regardé que comme un simple projet de contre-lettre. » Ce jugement fut confirmé par un arrêt de la Chambre civile du 30 octobre 1809 ⁽⁴⁾ qui, sans reprendre les formules du tribunal de Péronne, décide que l'écrit dont s'agit ne pouvait contenir aucune obligation. Ces décisions méritent d'être signalées en raison de la netteté des expressions employées, en particulier par le tribunal de Péronne. Pour cette juridiction, le défaut de signature laisse l'acte dans un état d'imperfection qui permet de le confondre avec le simple projet. L'acte imparfait n'est point un acte nul ou même inexistant, c'est un projet, du moins d'après la décision que nous venons de citer.

Cette hypothèse mise à part, quelle est la conséquence du défaut de signature ?

L'article 68 de la loi du 25 ventôse an XI déclare nul l'acte notarié qui n'est pas signé de toutes les parties.

(3) Cass. req., 5 avril 1826 (S., 26. 1. 71); Cass. civ., 15 avril 1835 (S., 35. 1. 359). — Cpr. également Grenoble, 20 janv. 1830 (S., 30.2.133).

(4) Cass. civ., 30 oct. 1809 (S., 10. 1. 6).

Mais, dira-t-on, la nullité n'empêche pas la perception du droit proportionnel. Tel n'est pas l'avis de la Cour suprême dans un arrêt de la Chambre des requêtes du 8 janvier 1866 : « Attendu, dit-elle, que l'une des parties refusant ainsi son consentement à la convention projetée et sa signature à l'acte qui devait la constater, cet acte demeurerait nécessairement imparfait et ne pouvait obliger aucune des parties ...qu'il suit, de là que c'est à tort que le notaire a fait enregistrer un acte resté à l'état de *projet*. » ⁽⁵⁾. Ici encore, pour la Cour de cassation, acte imparfait et simple projet se confondent ⁽⁶⁾.

Toutefois, il ne faudrait pas croire, d'après ce qui précède, que la signature de l'une des parties constitue, pour la Régie et pour nos tribunaux, le critérium infaillible de la perfection de l'acte juridique. L'acte que l'une des parties n'a pas signé, n'est pas nécessairement imparfait. De nombreuses circonstances peuvent suppléer au défaut de signature et prouver le consentement des parties.

Parmi ces circonstances, une des plus fréquentes est, celle de la détention, par une des parties, de l'acte non

(5) Cass. req., 8 janv. 1866 (R. P., 2222; S., 66. 1. 8). Bien que l'arrêt ait été rendu entre particuliers, il est bien évident qu'il intéresse la Régie puisque tout le procès reposait sur la question de savoir s'il fallait ou non faire enregistrer un tel acte.

(6) La question du refus de signature a provoqué une décision administrative en matière d'adjudication volontaire. Par arrêt rendu le 24 janv. 1814 (S., 14. 1. 157), la Cour de cassation avait décidé que la vente d'un immeuble à laquelle un propriétaire fait procéder devant un notaire et « à la chaleur des enchères », ne cesse pas d'être une vente volontaire, qui par suite est « nulle » si l'acte n'est pas revêtu de la signature des parties contractantes. Malgré les réserves que l'on pourrait faire sur l'emploi, par la Cour suprême, du terme « nul » au lieu de celui d'« imparfait », la Régie, dans une délibération du 8 mai 1822 (Cont. 399, cité par Ch. et Rig., t. III, n° 1829), a décidé que le droit fixe était seul exigible sur un procès-verbal d'adjudication volontaire que l'adjudicataire avait refusé de signer.

signé par elle. Il est évident qu'il ne peut s'agir ici que d'un acte sous signature privée constatant une convention synallagmatique. De nombreux arrêts rendus, aussi bien en matière civile qu'en matière fiscale, décident dans ce cas que la convention est parfaite, la possession par une partie contractante d'un original non signé par elle, mais signé du cocontractant, équivalant au consentement du détenteur.

Lorsque c'est le détenteur, lui-même non signataire, qui présente l'acte à la formalité, il manifeste par là son consentement et l'absence de sa signature ne peut provenir que d'un oubli. Aussi, la jurisprudence admet-elle la perfection de l'acte même s'il est présenté par un mandataire (7).

Mais, poussant plus avant l'application de cette théorie, nos tribunaux ont fini par décider au cas où la Régie elle-même réclame les droits sur un acte qu'elle a trouvé ou su en la possession de la partie non signataire, que la détention constitue une présomption, simple il est vrai, de consentement. Un arrêt rendu par la Chambre des requêtes le 4 février 1930 vient confirmer une jurisprudence établie depuis le début du XIX^e siècle puisque le premier arrêt de la Cour suprême en cette matière date du 18 octobre 1806 (8). « En ce qui concerne la signature par une seule

(7) C'est ainsi qu'un arrêt des Chambres réunies du 7 août 1807 (S., 07. 2. 750) a admis que le consentement d'une partie est suffisamment établi si l'acte non signé d'elle est en sa possession et a été présenté à l'enregistrement en son nom par son avoué par exemple : « Attendu que quoique ni la Compagnie, ni Gay fils n'ait signé la déclaration concernant le susdit domaine, la Compagnie y avait cependant acquiescé et en avait profité, dès lors que cette déclaration présentée en son nom à l'enregistrement se trouvait entre ses mains ».

(8) Cass. civ., 13 oct. 1806 (S., 07. 2. 923), cassant un jugement du Trib. de Saint-Etienne en sens contraire.

des parties contractantes, trouvons nous dans l'arrêt du 4 février 1930, il suffit pour être valable que l'acte comme en l'espèce ait été signé par la partie autre que celle qui le détient. » (9).

Les circonstances qui mettent la Régie au courant de cet acte non revêtu de la signature de la partie qui le détient sont assez variées. Le plus souvent, c'est à la faveur d'une décision de justice (10), ou d'un inventaire (11), que l'Administration découvre l'acte sujet à perception.

La preuve contraire peut d'ailleurs être administrée et nos tribunaux permettent aux parties de prouver que l'acte même détenu par la partie non signataire est resté à l'état de projet (12).

Outre la détention par la partie non signataire, l'inter-

(9) Cass. req., 4 févr. 1930 (D. H., 6 mars 1930, p. 148; R. P., n° 16607). Voir également Lille, 24 janv. 1864 (R. P., 1864).

(10) C'est par un jugement du Trib. de comm. de Mirande qui en reproduisait les clauses que l'Administration a eu connaissance de l'arrêté de comptes sous seing privé dont le défaut d'enregistrement a provoqué l'arrêt du 4 févr. 1930 précité.

(11) Cet inventaire peut être dressé ou chez la partie, ou chez un notaire décédé ou enfui. Dans le premier cas, le Trib. de Saint-Quentin a décidé par jugement du 1^{er} avril 1843 (R. P., 1843) que l'un des doubles d'un acte synallagmatique trouvé dans les papiers de l'un des contractants et signé de l'autre fait foi contre ce dernier.

Mais si l'acte est découvert chez un notaire, dans un inventaire dressé après son décès, nos tribunaux ont repoussé la prétention de l'Administration qui voulait considérer l'acte non signé de toutes les parties comme parfait, « sinon, dit le jugement du Trib. de Lille du 24 janv. 1864 précité, il faudrait conclure que la convention en projet portant la signature d'une des parties est parfaite par cela seul qu'elle porte la mention qu'elle a été faite en double, ce qui est inadmissible ».

(12) Voir Trib. de Rennes, 14 mars 1863 (R. P., 2090); ce jugement ordonne la restitution des droits perçus sur un écrit relatif à une cession de créance, écrit que le Tribunal avait considéré comme un simple commencement de preuve par écrit; Trib. de Mortagne, 12 mai 1863 (R. P., 2091) : Les parties ayant prouvé que les biens, objet d'un acte sous signature privée non signé du vendeur mais trouvé dans ses papiers, lors d'un inventaire, avaient été compris dans un partage judiciaire postérieur, le Tribunal rejeta la prétention de la Régie.

vention de la justice reconnaissant qu'un acte a été valablement formé supplée en droit fiscal à l'imperfection apparente de l'écrit ⁽¹³⁾. Dans certains actes juridiques, par exemple les adjudications, l'intervention de la justice dispense même de la manifestation écrite du consentement des parties ⁽¹⁴⁾. Bien plus, la seule mention du nom de l'adjudicataire dans un procès-verbal d'adjudication mobilière suffit à prouver son consentement, car, dit-on, le consentement de la partie non signataire s'est manifestée une première fois par suite de l'enchère portée et rien ne permet de supposer qu'elle ait retiré son engagement ⁽¹⁵⁾.

Il ne faudrait pas, toutefois, pousser jusqu'à l'exagération cette tendance manifestée par nos tribunaux à suppléer à la signature, par toutes les circonstances de la cause. Un arrêt de la Cour suprême du 23 mai 1853 ⁽¹⁶⁾ mérite à ce sujet de retenir notre attention. Dans une société commanditée par un sieur Oppenheim, celui-ci cède à une dame David, la moitié de ses droits commanditaires. Un des originaux de l'acte signé du sieur Oppenheim seul,

(13) Voir notamment Bazas, 7 juin 1870 (R. P., 3492). Dans l'espèce, par jugement du 15 déc. 1868, le Tribunal avait reconnu qu'un échange non signé par une partie avait bien été effectué. Le jugement du 7 juin 1870 a admis la prétention de l'Administration, qui réclamait le double droit sur l'acte d'échange (enregistrement hors délai).

(14) Dans un arrêt de la Ch. civ. du 3 octobre 1808 (S., 08. 1. 538), la Cour de cassation a décidé qu'un contrat judiciaire authentique doit faire pleine foi de la convention qu'il renferme, malgré l'absence de signature des parties. — Voir notamment, en matière fiscale, solution *a contrario*, arrêt de Cass. du 24 janv. 1814 précité (Voir *supra*, p. 145); même solution au cas d'adjudication devant notaire commis.

(15) Voir décision du 30 avril 1834 belge (R. P., 109); Trib. de Saint-Omer, 4 sept. 1853 (R. P., 86); Trib. de Bellac, 12 juill. 1860 (R. P., 1382). Voir également arrêt de la Cour de Colmar, 27 juill. 1827 (J. E., 9080) et Rennes, 12 déc. 1842 (J. E., 13153).

(16) Cass. civ., 23 mai 1853 (S., 53. 1. 537).

est présenté à la formalité de l'enregistrement et enregistré comme acte de société. L'Administration réclame un supplément de droit prétendant qu'il y a véritable vente mobilière. Le tribunal de Versailles, dans un jugement du 3 février 1848, condamne le sieur Oppenheim à payer le supplément de droit. Sur pourvoi, la Chambre civile de la Cour de cassation, dans un arrêt du 23 mai 1853, confirme le jugement attaqué. Nous ne discuterons pas le caractère de vente mobilière donné par la Cour suprême à cette cession de parts du commanditaire (17). Mais, si la cession de parts d'intérêts est une cession de droit mobilier, elle est certainement un contrat synallagmatique qui, par suite, nécessite le consentement des deux parties qui s'obligent. Or, la Cour suprême, dans l'arrêt du 23 mai 1853, indique « que l'acte du 2 mai 1846 a été volontairement présenté à la formalité de l'enregistrement avec la signature d'Oppenheim, qu'il offre les caractères extérieurs d'une convention entre lui et la femme David, ce qui suffit, au point de vue de la loi fiscale, pour qu'Oppenheim signataire de cet acte fut passible des droits qui peuvent résulter de la convention qui s'y trouve libellée ». Si l'on s'en tient aux termes de l'arrêt, une vente non signée de l'acquéreur peut être considérée comme parfaite du moment qu'elle est présentée à la formalité par le vendeur. Nous nous réservons d'ailleurs de discuter ultérieurement une telle solution.

Il ne faut pas nous étonner outre mesure de la décision

(17) La Cour de cassation n'a fait que suivre une jurisprudence que l'on retrouve dans de nombreux arrêts antérieurs. Voir notamment Cass. civ., 11 janv. 1843 (S., 43. 1. 317); Cass. civ., 14 déc. 1842 (S., 42. 1. 79); Cass. civ., 12 juill. 1842 (S., 42. 1. 393); Cass. civ., 27 janv. 1841 (S., 41. 1. 170); Cass. civ., 8 févr. et 6 juin 1837 (S., 37. 1. 113 et 489); Cass. req., 13 juin 1837 (S., 37. 1. 1035).

qui précède, puisque nos tribunaux en arrivent même à invoquer l'idée de stipulation pour autrui pour suppléer à toute manifestation de volonté. En voici un exemple. Dans un concordat intervenu à la suite d'une faillite, une tierce personne déclare cautionner le débiteur envers ses créanciers chirographaires et envers ses créanciers hypothécaires. Les créanciers chirographaires qui seuls pouvaient stipuler dans le concordat, acceptent le cautionnement. L'Administration réclame deux droits de cautionnement. Elle obtient gain de cause devant le tribunal de Toulon dont le jugement est approuvé par la Chambre des requêtes de la Cour de cassation dans un arrêt du 29 mai 1833 ⁽¹⁸⁾ où il est dit notamment « que l'objection tirée par le demandeur de la nature du contrat et la circonstance que les créanciers hypothécaires n'ont pas concouru à l'acte litigieux ne pouvaient dispenser de l'application qui a été faite de la loi du 22 frimaire an VII, du moment que cet acte contient deux stipulations successives en faveur de deux masses de créanciers et que les stipulations au profit de tiers étrangers à la confection de l'acte sont admises (art. 1121 du Code civil) », Les termes de l'arrêt sont fort nets. Il suffit qu'un tiers veuille à la place d'une partie non intervenante pour que la convention soit parfaite. La notion de stipulation pour autrui étant, comme on le sait, éminemment élastique, on ne voit plus très bien où il faut s'arrêter. Remarquons néanmoins que le cas de stipulation pour autrui étudié remplissait les conditions prescrites par le Code civil (art. 1121) et qu'il s'agissait d'un contrat unilatéral n'emportant des obligations qu'à la charge d'une partie et ne comportant que des avantages pour les créanciers hypothécaires non signataires.

(18) Cass. req., 29 mai 1833 (S., 33. 1. 513; I. G., 1437; J. E., 10629).

Si, d'après la jurisprudence que nous venons de relater, la signature n'est pas une condition nécessaire à la perfection d'un acte, elle est tout au moins, en droit fiscal, une condition suffisante. L'Administration s'en tient à l'apparence et prétend percevoir légitimement les droits sans avoir à faire la preuve de la véracité des signatures ⁽¹⁹⁾, même si l'acte est méconnu et désavoué par une des parties ⁽²⁰⁾. Dans ce cas, en effet, le contrat a les apparences extérieures d'un acte parfait et le fait par une des parties de dénier sa signature ne peut avoir plus d'importance, pour la perception des droits, que celui d'invoquer une cause de nullité du contrat.

II. QUELS SONT LES CONSENTEMENTS NÉCESSAIRES A LA PERFECTION D'UN ACTE JURIDIQUE ? — Dans cette étude de l'absence du consentement, cause d'imperfection en droit fiscal, nous n'avons envisagé jusqu'à présent qu'un des aspects du problème, celui de la manifestation de la volonté, en d'autres termes, la forme du consentement. Mais on doit se demander également quels sont les consentements nécessaires à la perfection de tel ou tel acte juridique.

a) *Pluralité de consentements.* — Eliminons préalablement l'hypothèse de pluralité de parties. On peut supposer, en effet, que sur deux vendeurs et trois acquéreurs que comporte, par exemple, un contrat de vente, deux acquéreurs au lieu de trois ou un vendeur au lieu de deux

(19) Cass. req., 28 mars 1810 (S., 10. 1. 233). « La perception des droits d'enregistrement doit avoir lieu sur les actes sous seing privé sans que la reconnaissance de ces actes soit exigée. » Lyon, 8 mars 1833 (R. P., 426); Cass. civ., 26 oct. 1813 (S., 15. 1. 173).

(20) Cass. civ., 30 juin 1806 (S., 15. 1. 74).

ont manifesté leur consentement. Dans ce cas, les solutions jurisprudentielles varient suivant qu'il y a ou non solidarité entre les cocontractants.

S'il n'y a pas de solidarité stipulée, la convention est parfaite entre ceux qui ont manifesté leur consentement et, dès lors, passible du droit proportionnel⁽²¹⁾. Toutefois, la règle serait inapplicable s'il s'agissait d'une obligation indivisible, que cette indivisibilité résulte de la nature de la convention ou de l'intention manifeste des parties. C'est ainsi que l'arrêt de la Cour de cassation du 8 janvier 1866 précité⁽²²⁾ a décidé, au sujet d'une vente consentie à deux personnes, « que l'une des parties refusant son consentement à la convention projetée et sa signature à l'acte qui devait la constater, cet acte devenait nécessairement imparfait et ne pouvait obliger aucune des parties, le vendeur et celui des acquéreurs qui l'avaient signé ne l'ayant fait qu'en vue de la vente totale, et non de la vente partielle ».

Au cas de solidarité, il est admis que le consentement de toutes les parties solidaires est exigé pour la perfection de la convention. Ainsi en a décidé la Chambre des requêtes de la Cour de cassation dans un arrêt du 26 juillet 1832⁽²³⁾, sur pourvoi formé contre un arrêt de la Cour

(21) Cour de Colmar, 21 avril 1812 (J. E., 4246 : Bail dans lequel un des preneurs non solidaire avait refusé de signer); Trib. de Montfort, 1^{er} juin 1850 (Contrôleur, 9481 : Décharge de vente de meubles); délibération du 8 mai 1822 (J. E., 7244).

(22) Cass. req., 8 janv. 1866 (S., 66. t. 8. Voir *supra*, p. 145; en réalité, dans l'espèce, l'acte avait été valablement enregistré, mais on n'aurait pas dû le présenter à la formalité). Voir en matière civile Cass., 9 nov. 1869 (S., 70. 1. 314), arrêt d'ailleurs sujet à critique; Besançon, 14 août 1845 (S., 47. 2. 303).

(23) Cass. req., rej., 26 juill. 1832 (S., 32. t. 492). Cet arrêt a repoussé la prétention d'un notaire qui voulait se faire rembourser les droits

de Metz du 24 février 1831 rendu dans le même sens. Dans ce cas, en effet, « ce ne sont point les effets de la solidarité qu'il faut déterminer, mais c'est la validité de l'acte lui-même qui est en jeu ».

b) Etude de quelques actes pour lesquels la nécessité de certains consentements est particulièrement discutée. — L'hypothèse de pluralité de parties mise à part, quels sont les consentements nécessaires à la perfection de l'acte juridique pour qu'il soit susceptible d'enregistrement ?

Il est un certain nombre d'actes sur lesquels toute discussion est impossible. Tout le monde reconnaît la nécessité du consentement des deux parties dans un contrat synallagmatique ou de la partie qui s'oblige dans un contrat unilatéral. On comprend alors que nous limitons notre étude aux actes qui ont provoqué des décisions jurisprudentielles, notamment aux actes de quittance, de remise de dette, de donation et de délégation.

Si nous prenons l'acte de quittance qui est « une déclaration par écrit qu'on donne à quelqu'un et par laquelle on le tient quitte de quelque somme d'argent ou de quelque autre redevance »⁽²⁴⁾, il est évident que la déclaration d'un tiers⁽²⁵⁾ affirmant que le paiement a été effectué ou que l'affirmation du débiteur seul⁽²⁶⁾ sont insuffisantes

d'enregistrement avancés par lui sur un acte non signé de toutes les parties solidaires.

(24) Garnier, R. G., V^o *Quittance*, n^o 1.

(25) Délibération du conseil d'administration du 22 mai 1827 (Garnier, R. G., V^o *Quittance*, n^o 139). Dans l'espèce, une mère tutrice, postérieurement à l'adjudication d'un immeuble appartenant à une mineure, avait déclaré n'avoir été d'aucune manière recherchée ni inquiétée par le créancier, ce qui laissait présumer le paiement. L'Administration ordonne néanmoins la restitution du droit de quittance qui avait été perçu.

(26) Une délibération du 15 mai 1811 (R. G., V^o *Quittance*, n^o 138) a décidé que le droit de libération ne pouvait être perçu sur un état

pour permettre la perception du droit proportionnel. Mais, lorsque la quittance est signée du créancier, l'intervention du débiteur ne paraît pas nécessaire à la perfection de l'acte, et diverses décisions jurisprudentielles admettent que le droit de libération doit être perçu lorsque le créancier reconnaît dans un acte que les sommes que lui devait son débiteur ont été réellement payées. Il convient de remarquer que le débiteur n'étant pas partie à l'acte le droit proportionnel de libération sera alors à la charge du créancier ⁽²⁷⁾.

La remise de dette ou acceptilation nous fournit en quelque sorte une transition entre la quittance et la donation. La remise de dette, qui est, dans un sens très général, l'abandon que le créancier fait de sa créance, peut revêtir un double caractère. Quand elle intervient dans l'intérêt commun du créancier et du débiteur, elle n'est qu'un mode de libération, par exemple le concordat en matière de faillite; dans ce cas, les règles de la quittance sont applicables ⁽²⁸⁾. Mais si elle procède d'un pur senti-

de situation fourni par un adjudicataire montrant qu'il avait payé les sommes dont il était débiteur, car « le décompte établi n'a été approuvé ni par l'ancien propriétaire des biens, ni par les créanciers colloqués; dans l'absence de ces approbations, il n'y a pas de libération parfaite ». Un arrêt de la Cour de cassation du 13 mai 1811 (Teste-Lebeau, *V^o Décharge*, n^o 1; Garnier, R. G., *V^o Quittance*, n^o 138) décide également qu'un acte par lequel une personne déclare qu'un notaire entre les mains duquel elle avait remis certaines sommes, a réellement payé ces sommes, n'est point soumis au droit de quittance.

Voir également dans ce sens Cass. civ., 16 mars 1823 (D. P., 23 1. 204) et Cass. civ., 17 juill. 1834 (D. P., 54. 1. 314).

(27) Cass. civ., 2 mai 1837 (S., 37. 1. 389); Trib. de la Seine, 23 janv. 1843 (J. E., 13181; Garnier, R. G., *V^o Quittance*, n^o 144).

Certaines décisions ont cependant été interprétées par Championnière et Rigaud (*Traité*, 1389) et Dalloz (1^{re} éd., n^o 941) comme exigeant l'intervention du débiteur pour la perfection de la quittance.

(28) Toutefois, un jugement du Trib. de La Rochelle du 27 déc. 1911 (R. P., 12613) a décidé que la renonciation au bénéfice d'une rente via-

ment de bienveillance, c'est une véritable donation entre vifs passible du droit de libéralité⁽²⁹⁾. Encore faut-il, dans ce cas, que cette remise de dette soit acceptée, sinon, seul, le droit de quittance peut être perçu. C'est ce qu'a décidé une solution de l'Administration du 3 décembre 1861⁽³⁰⁾ : « La remise de dette non acceptée conserve le caractère libératoire, elle n'est donc valable que comme acte unilatéral portant quittance par le créancier à ses débiteurs, comme libéralité, elle n'est qu'une ébauche. »

Comme on peut le présumer d'après ce que nous venons de dire pour la remise de dette, la donation exige, pour sa perfection, le consentement des deux parties. « Le contrat de donation entre vifs est un contrat bilatéral qui ne peut avoir d'existence réelle et emporter transmission de propriété, donnant ouverture à un droit proportionnel d'enregistrement, qu'autant que l'acte qui contient cette donation présente le concours de deux parties stipulant entre elles avec une égale capacité de contracter. » Tel est le premier motif d'un arrêt de la Cour suprême du 1^{er} août 1836⁽³¹⁾ refusant à la Régie la perception du droit de libéralité sur une donation acceptée par une femme mariée non autorisée de son mari. Bien que dans ce cas il soit

gère ayant fait l'objet d'une donation ne libère le donateur que si celui-ci accepte la remise de dette offerte par le donataire. A défaut d'acceptation, la renonciation ne peut donner ouverture à la perception du droit de 0,50 % (droit de remise de dette à cette époque).

(29) Voir conclusions de M. Blanche, avocat général à la Cour de cass., précédant un arrêt de la Ch. civ. du 26 févr. 1870 (R. P., 3088; D., 70. 1. 417; S., 70. 1. 225).

(30) Solution 3 déc. 1861 (R. P., 1618; R. G., V^o *Acceptation*, n^o 7). Voir également solution du 25 mars 1878 (R. P., 4950). — Voir cependant en sens contraire, Garnier, R. G., n^o 7.

(31) Cass. civ., 1^{er} août 1836. Voir *supra*, p. 117 et s. Voir dans le même sens Neufchâtel, 15 nov. 1855 (J. N., 15724; Garnier, R. G., V^o *Donation*, n^o 234, 2),

difficile de parler d'inexistence de l'acte (un consentement ayant été donné), la Cour de cassation s'est contentée d'appliquer le principe, qui n'a jamais été contesté, qu'une donation non acceptée est imparfaite⁽³²⁾. Il nous suffit de citer un jugement du tribunal d'Etampes du 21 décembre 1869⁽³³⁾ : « Attendu que la femme G... est restée étrangère à l'acte du 7 juin 1867, qu'il n'est pas justifié que, depuis, elle ait accepté, expressément ou tacitement, la stipulation faite à son profit. Attendu que, soit en vertu de l'article 932 du Code Napoléon, soit en vertu de l'article 1121 du même Code, la donation ou la stipulation de pension peut, en ce qui concerne la femme G..., être révoquée tant qu'elle n'aura pas déclaré en vouloir profiter; que l'acte resté imparfait et sans effet vis-à-vis d'elle ne saurait, en cette partie, donner lieu à la perception d'aucun droit. » Puisque la donation non acceptée est imparfaite au regard de la loi fiscale, que vaut-elle au point de vue civil ? Est-ce un acte inexistant au sens donné à ce mot par les partisans de la distinction de l'inexistence et de la nullité ? Est-ce, au contraire, un acte incomplet, une ébauche d'acte ? Nous nous réservons de répondre à cette question dans notre prochain chapitre.

Il nous faut encore dire un mot de la délégation, acte dans lequel un débiteur appelé délégant donne, pour s'acquitter, à son créancier, le délégataire, une tierce personne, le délégué, qui doit payer à sa place. Puisque

(32) I. G. 290; § 29; Solution ministre des Finances du 12 oct. 1818 (J. E., 6250; Garnier, R. G., V^o *Donation*, n^o 232). Il existe, en droit fiscal comme en droit civil, une controverse sur le point de savoir si la donation est parfaite avant ou après la notification de l'acceptation.

(33) Etampes, 21 juin 1869 (D., 72. 5. 179; Garnier, R. P., n^o 3253).

trois personnes sont intéressées à cette opération, on peut se demander quels sont les concours de volontés nécessaires à la perfection de l'acte en droit fiscal. Deux solutions sont certaines. Tout d'abord, en l'absence du délégué et du délégataire, il n'y a évidemment pas de délégation et, par suite, le droit de cession de créance ne doit point être perçu; c'est ce qu'a décidé le tribunal de Melun dans un jugement du 27 août 1874 : « Attendu que la délégation est un contrat synallagmatique et qu'à ce titre il suppose, même au point de vue fiscal, le concours d'au moins deux personnes, le délégant et le délégué, qui arrêtent entre eux certaines conventions. » (34). En outre, l'absence du délégué seul ne met point obstacle à la délégation. Un arrêt de la Cour de cassation du 27 février 1839 (35) l'a formellement reconnu.

Mais les difficultés apparaissent lorsque le délégataire n'a point manifesté son consentement. Après avoir décidé qu'une délégation passée en l'absence du délégataire « ne renferme aucune clause d'où l'on puisse inférer nécessairement que le créancier a voulu libérer ses débiteurs de la dette dont ils étaient tenus envers lui; qu'en l'absence de cette libération, on ne peut considérer comme une délégation parfaite emportant transport, l'indication de paiement contenue en cet acte; qu'ainsi il n'y avait lieu à l'acquittement d'aucun droit proportionnel » (36), notre Cour suprême a fini par se rallier à la solution contraire et par exiger le droit proportionnel en invoquant un

(34) Melun, 27 août 1874 (*Revue du notariat*, n° 4771; Garnier, V° *Délégation*, n° 11).

(35) Cass. civ., 27 févr. 1839 (S., 39. 1. 316; Garnier, R. G., V° *Délégation*, n° 10, 1).

(36) Cass. civ., 17 fév. 1806 (Garnier, V° *Délégation*, n° 10; J. P. 5, 189). Voir également Cass. req., 17 frimaire an VIII (Teste-Lebeau, n° 103, 1).

article de la loi de frimaire frappant de l'impôt les délégations, sans distinguer celles qui sont acceptées par le délégataire et celles qui ne le sont pas. D'ailleurs, soutient la Cour, « cette interprétation de la loi sur l'enregistrement ne contrarie en rien les principes du droit civil, parce qu'en effet, s'il est vrai de dire qu'une délégation non encore acceptée par le délégataire n'est pas parfaite, en ce sens qu'elle n'opère pas une véritable novation, il n'est pas moins vrai qu'une telle délégation emporte d'ores et déjà, de la part du délégant, un dessaisissement, un transport au profit du délégataire de créance sur le débiteur délégué, transport qui peut, sans aucune acceptation écrite, recevoir sa pleine et entière exécution et que l'article 69 de la loi de frimaire frappe du droit proportionnel » (37). Nous devons ajouter que cette solution est violemment critiquée par la doctrine (38).

Sans prendre parti dès à présent sur le caractère de l'acte imparfait, il semble pourtant, d'après les quelques décisions que nous venons de citer, que l'acte imparfait soit un acte auquel manque quelque chose, un acte incomplet qui n'est point encore achevé. Cette impression se confirme si l'on examine la question de la double date.

(37) Cass. civ., 11 nov. 1822 (S. 23. 1. 218; Garnier, V^o *Délégation*, n^o 10). Voir dans le même sens Cass. civ., 31 déc. 1823 (S., 24. 1. 238) et deux arrêts du 7 janv. 1839 (Civ., S., 39. 1. 77 et 310). Voir également, citées par Garnier, *loc. cit.*, un grand nombre de décisions de tribunaux, Nontron, 2 juin 1880, R. P., 5690.

(38) Ch. et Rig., n^o 1177; Dalloz, n^o 1704; Naquet, t. II, n^o 553; Dublincan, n^o 635.

On ne doit pas confondre la délégation imparfaite par absence du délégataire avec la simple indication de paiement passible du droit fixe. Dans le premier cas, le débiteur délégant a réellement manifesté l'intention de se dessaisir de son droit de créance; dans le second, le délégant a entendu réserver son droit de créance contre le tiers; il y a simplement mandat. L'Administration reconnaît cette distinction assez subtile, qui peut être établie d'après les termes du contrat et les circonstances de l'affaire.

N° 2. — LES ACTES A PLUSIEURS DATES.

Il peut paraître assez étrange, au premier abord, de rattacher à l'étude du consentement, condition essentielle de la perfection de l'acte juridique, celle de la double date. La raison en est pourtant bien simple. Nul n'ignore que les actes juridiques soumis à la formalité de l'enregistrement doivent être présentés à l'Administration dans un certain délai, assez bref pour les actes notariés, plus long pour les actes sous signature privée. Mais le point de départ de ce délai est la perfection de l'acte⁽³⁹⁾. Notre jurisprudence admettant qu'un acte présenté à la formalité peut porter plusieurs dates⁽⁴⁰⁾, il est intéressant de savoir à quelle date l'acte est devenu parfait, si la seconde date n'a point été mise en fraude⁽⁴¹⁾, ou si elle ne représente pas le moment de l'intervention d'une personne qui n'a rien ajouté à la perfection du contrat.

Nous retrouvons ici les solutions que nous avons précédemment énoncées. Notre jurisprudence décide, en effet, que les actes unilatéraux, en particulier les quittances,

(39) Un jugement du Trib. de Provins du 17 juin 1858 (J. E., 16795; Maguéro, V° *Acte imparfait*, n° 24) décide, en effet, que « si la compensation des dernières parties est la condition *sine qua non* de l'engagement des premières, l'acte ne devient parfait, conséquemment le délai ne court, qu'à partir de la dernière signature ».

(40) Cass. civ., 2 nov. 1807 (J. N., 4679; S., 8. 1. 33); Bagnères, 26 août 1818; Schlestadt, 10 déc. 1856 (R. P., 797).

(41) Cette fraude peut être révélée soit par les énonciations d'un acte passé en conséquence du premier : Cass. req., 17 nov. 1862 (R. P., 1758; S., 63. 1. 47), soit par la date d'entrée en possession, soit par le moment fixé comme point de départ des intérêts (Trib. de Provins, précité), soit par une décision judiciaire (Chinon, 25 oct. 1855, R. P., 527), soit par le répertoire du notaire (La Réole, 13 juill. 1838, J. E., 12112; Loches, 22 avril 1853, J. E., 15642; Saint-Flour, 17 août 1847, J. E., 14340), soit par des actes corrélatifs (Cosne, 20 août 1850, J. E., 15016), soit par les énonciations contenues dans l'acte lui-même (Montluçon, 14 avr. 1846, J. E., 14117).

sont parfaits dès la première date, sans qu'il soit besoin pour ces dernières de la signature du débiteur. La solution de la Régie est d'ailleurs fort bien exposée dans les motifs d'un jugement du tribunal de Vendôme du 26 janvier 1856 que nous citons : « Un contrat synallagmatique qui engendre des obligations réciproques, qui n'est parfait que par le consentement de toutes les parties contractantes, peut exiger la double date s'il est certain que ces consentements n'ont pas été simultanés; le contrat n'ayant reçu sa perfection et l'authenticité par la signature du notaire que le jour où un dernier consentement plus tardif a été donné, le délai de l'enregistrement ne doit courir que de cette dernière époque, mais il ne peut en être ainsi d'un acte unilatéral qui ne renferme que l'expression d'une seule volonté... La quittance est un acte unilatéral parfait par le consentement du créancier, c'est de cette date que courait le délai d'enregistrement. » (42).

De même, l'intervention de certaines personnes dans un contrat parfait entre deux parties ne peut prolonger le délai d'enregistrement de ce contrat. Le principe est formellement reconnu par la Cour de cassation, notamment à propos du délégataire d'un prix de vente⁽⁴³⁾ ou de personnes garantissant une vente solidairement avec les vendeurs⁽⁴⁴⁾, mais il faut toutefois que ces interven-

(42) Jugement de Vendôme du 26 janv. 1856 (R. P., 599). Voir également Lyon, 22 juill. 1854 (R. P., 307), Loches, 22 avr. 1853 (J. E., 15652).

(43) Cass. civ., 20 juill. 1852 (1.967, § 1; I. G.; S., 52. 1.720; D., 52. 1. 224). « Il importe peu que le prix de la vente ait été délégué à un tiers, qui n'aurait signé que depuis la mort du vendeur; cette délégation n'était point nécessaire pour la validité de la vente, laquelle était parfaite dès la date de signature du vendeur et de l'acquéreur. »

(44) Cass. req., 17 nov. 1862 (2244, § 1; I. G.; S., 63. 1. 47; D., 63. 1. 70). « Attendu que l'acte de vente a été parfait le 27 juillet 1860; que la

tions ne soient pas exigées par l'acquéreur comme une condition de la vente. En outre, lorsqu'un même acte contient des conventions distinctes, le délai d'enregistrement commence à courir du jour où la signature, apposée par chaque partie intéressée au bas de chacune des conventions, rend l'acte parfait et irrévocable (44 bis).

L'intervention de la femme d'une des parties dans un contrat peut, suivant les cas, avoir une influence sur la perfection de l'acte juridique. Lorsqu'il s'agit de l'acquisition par le mari, le concours de la femme n'est point nécessaire, sauf si ce concours a été exigé par l'acquéreur comme une condition essentielle de la vente (45). Au contraire, pour une vente consentie par deux époux, abstraction faite de l'hypothèse de vente d'un propre de la femme, où, bien entendu, le consentement de cette dernière est indispensable, notre jurisprudence admet que l'aliénation d'un immeuble de communauté ou d'un propre du mari est parfaite sans le concours de la femme (46),

garantie stipulée dans le même acte n'avait pas été exigée par l'acquéreur; qu'elle ne formait pas, dès lors, une condition de la vente; attendu que si cet acte contenant ainsi deux conventions distinctes n'est devenu parfait, en ce qui concerne la stipulation de garantie, que le 31 juillet 1860, on n'en saurait rien inférer quant à la perfection du contrat de vente dès le 27 du même mois, puisque, à cette date, l'acte avait été revêtu de toutes les signatures nécessaires à sa validité.»

(44 bis) Cass. req., 21 janv. 1861 (S., 61. 1. 256; R. P., 1444). Il s'agissait, dans l'espèce, d'une cession de créance consentie à plusieurs personnes dont chacune se rendait cessionnaire pour une portion distincte. Voir également Saint-Malo, 22 nov. 1856 (J. N., 15953), au sujet d'une procuration donnée à plusieurs dates par des mandants non solidaires.

(45) Dreux, 3 fév. 1841 (J. E., 12694); Montargis, 26 mars 1844 (J. E., 13475); Cass. req., 22 déc. 1874 (S., 75. 1. 247). L'arrêt est rendu en matière civile, mais les expressions sont fort nettes. « L'arrêt a pu conclure, de l'état inachevé de ces écritures privées, que les conventions qu'elles avaient pour objet de constater, n'étaient point arrivées à leur formation définitive. »

(46) Blois, 13 fév. 1836 (R. P., 604); Schlestadt, 10 déc. 1836 (R. P., 797).

sauf le cas où l'acquéreur a exigé, pour sa garantie, que la femme concourût à la vente⁽⁴⁷⁾.

Mais ces diverses solutions ne doivent pas nous faire oublier le principe « qu'une convention n'existe que par la réunion des divers éléments nécessaires à sa perfection. Si une offre proposée à une date n'est acceptée qu'à une autre, la convention n'est parfaite qu'à ce jour, et le délai pour l'enregistrement doit être compté à partir de celle des deux dates où le contrat apprécié en droit civil doit être parfait »⁽⁴⁸⁾.

§ II. — LES ACTES ADMINISTRATIFS.

L'étude des actes administratifs soumis à une autorisation se rattache indirectement au problème de l'imperfection par défaut de consentement et à celui de la double date. Il s'agit, en effet, d'un acte émané d'une autorité ou d'un fonctionnaire administratif agissant dans l'exercice des fonctions qui leur sont confiées par la loi, acte qui est soumis à une autorisation donnée par une autorité supérieure. Quelle est la valeur de cet acte au point de vue fiscal tant que cette autorisation n'a pas été donnée, que vaudra-t-il si cette autorisation est refusée ?

(47) Cass. civ., 17 janv. 1860 (R. P., 1273; S., 60. 1. 813; D., 60. 1. 79). « Attendu que sans qu'il y ait lieu d'examiner si la qualité de vendeuses donnée dans le contrat aux femmes Weil était conforme à leurs véritables droits sur l'objet vendu, il ne résulte pas des faits établis au procès que leurs concours fût réclamé par les acquéreurs comme l'une des conditions sans lesquelles la vente n'aurait pas eu lieu... » Cet arrêt casse un jugement du Trib. de Schlestadt du 18 mars 1858, en sens contraire. — Voir dans le même sens que l'arrêt du 13 juin 1860, Soissons, 18 juin 1866 (R. P., 797).

(48) Trib. de Provins, 17 juin 1858, précité (J. N., 16393; J. E., 16795). Le concours de tous les créanciers dans un ordre amiable a été notamment exigé par un jugement du Trib. de Saint-Omer du 28 juillet 1860 (Garnier, R. G., V^o *Acte imparfait*, n^o 32).

On pourrait songer, en premier lieu, à assimiler les actes soumis à une approbation de l'autorité supérieure aux actes subordonnés à une condition suspensive. Telle n'est pas la solution de notre jurisprudence : « Les adjudications et marchés de fournitures, dit-elle, peuvent, comme toutes les autres conventions, être subordonnés à une condition suspensive et jusqu'à l'accomplissement de la condition, l'obligation restée en suspens donne lieu à la perception d'un droit fixe seulement, elle devient passible d'un droit proportionnel du jour où la condition s'est accomplie » (49). Mais ces règles ne sont pas applicables aux actes administratifs soumis à autorisation. Pour eux, en effet, une distinction semble nécessaire.

Pour les affaires communales, la Cour de cassation assimile l'incapacité des communes et des établissements publics à celle des mineurs et interdits et des femmes mariées (50). Dès lors, les règles de la théorie fiscale des nullités sont applicables pour les contrats passés par les communes. C'est ce qui a été décidé par une solution de l'Administration du 9 décembre 1885 dont nous reproduisons les termes : « L'approbation n'est pas nécessaire pour la formation du contrat. Elle n'est pas plus constitutive du consentement de la commune que l'autorisation du mari ne l'est du consentement de la femme. Si l'approbation complète le consentement de la commune et lui donne sa force juridique, c'est dans ce sens qu'à son défaut la commune n'est pas valablement engagée et peut exercer l'action en nullité. » (51). Il suit de là que « le

(49) Cass. civ., 28 mai 1863 (R. P., 1811; 2274, § 4, I. G.; S., 63. 1. 316).

(50) Cass. civ., 19 juin 1838 (S., 38 1. 489); Cass. civ., 3 mai 1841 (Dalloz, *Répertoire méthodique et alphabétique*, éd. 1848. V° *Commune*, 2487); Cass. req., 18 janv. 1841 (Dalloz, *Rép. précité*, V° *Obligation*, n° 2902, 2).

(51) Solution 9 déc. 1885 (R. E., 611 et Maguéro, *Traité alph.*, V° *Acte administratif*, n° 31).

délai d'enregistrement court à partir de leur date pour les actes intéressant les communes et les établissements publics à moins que ces actes n'aient pas été précédés des formalités prescrites par la loi ou qu'il ne s'agisse de conventions expressément assujetties, par un texte spécial, à l'approbation de l'autorité supérieure » (52).

Pour les autres actes émanés d'autorités administratives soumis à l'approbation de l'autorité supérieure et même pour les actes intéressant les communes et les établissements publics qu'un texte spécial assujettit à l'autorisation, cette dernière devient une condition essentielle à leur formation. Tant que les actes soumis à l'approbation n'en sont pas revêtus, ils ne constituent que de simples projets. Dans cet état d'imperfection, on ne peut les considérer comme des actes administratifs et, par suite, l'obligation de les faire enregistrer n'existe pas jusqu'à ce que l'approbation ait été donnée. C'est ainsi que la Cour suprême a décidé que le délai d'enregistrement de vingt jours ne commençait à courir qu'à compter de l'autorisation préfectorale donnée au traité définitif passé entre une compagnie et le Conseil municipal de Paris (53).

On voit ainsi le rôle considérable joué en matière d'actes administratifs, même en droit fiscal, par l'approbation de l'autorité supérieure. Dans certains cas, l'absence de l'autorisation emporte seulement la possibilité de demander l'annulation de l'acte administratif, comme s'il s'agissait d'un acte passé par un incapable et, par suite, ce

(52) Solution du ministre des Finances du 25 mars 1868 (Garnier, R. P., 2217; R. G., V^o *Acte administratif*, n^o 98).

(53) Cass. civ., 15 juin 1869, 3^e espèce (R. P., 2968, 3; I. G., 2401, § 2; S., 70. I. 40; D., 69. I. 460). Voir, dans le même sens, Seine, 29 juin 1867 (R. P., 2483; I. G., 2405, § 2); Seine, 13 janv. 1872 (Garnier, R. G., V^o *Acte administratif*, n^o 93, 2).

défaut d'approbation n'a aucune influence sur la perception du droit d'enregistrement. Dans d'autres hypothèses, au contraire, l'autorisation est considérée comme une condition indispensable à la formation du contrat et son absence entraîne une imperfection de l'acte telle que la Régie ne peut réclamer le droit proportionnel ⁽⁵⁴⁾.

§ III. — IMPERFECTION POUR DÉFAUT D'UN ÉLÉMENT DE FOND
ESSENTIEL AUTRE QUE LE CONSENTEMENT.

Les cas d'imperfection que nous avons rencontrés jusqu'à présent dans cette étude jurisprudentielle se rattachent tous à cette condition essentielle de la formation des actes juridiques qu'est le consentement; même pour les actes administratifs imparfaits c'est bien un consentement qui fait défaut, non point celui d'une partie contractante, mais celui de l'autorité supérieure. Mais, nous l'avons vu déjà en doctrine, le consentement n'est point la seule des conditions indispensables à la formation des actes juridiques. L'absence d'une autre condition essentielle entraî-

(54) Il y a lieu de remarquer que l'imperfection d'un acte administratif peut tenir aussi, comme dans les actes ordinaires, au défaut de consentement du particulier qui traite avec l'Administration. Deux décisions, l'une rendue par le Tribunal de Bordeaux, le 19 déc. 1910 (R. P., 12330), l'autre par le Tribunal de Pau, le 28 juill. 1911 (R. P., 12326), décident, en effet, que l'article 78 de la loi du 13 juin 1818, qui assujettit les marchés administratifs à l'enregistrement dans le délai de vingt jours, est applicable non seulement dans le cas où le marché a été constaté par un acte ou procès-verbal en forme signé des deux parties, mais encore lorsque la convention se trouve valablement formée par la combinaison de divers documents émanant des contractants. « Toutefois, ne peut être considérée comme *constituant le titre complet d'une convention parfaite*, la réunion d'une soumission relative à l'exploitation du théâtre municipal, du cahier des charges postérieur et de l'arrêté de nomination du soumissionnaire, lorsqu'il n'est pas établi que la soumission emportait l'acceptation anticipée du cahier des charges non encore dressé à la date où elle a été déposée. La réclamation du droit proportionnel n'est donc pas justifiée en la circonstance. »

ne-t-elle en droit fiscal l'imperfection de l'acte et, par suite, met-elle obstacle à la perception du droit proportionnel ?

Il nous faut, à ce sujet, signaler quelques décisions de jurisprudence qui semblent repousser la perception du droit proportionnel à raison, soit de l'absence d'objet ou de prix dans une vente, soit du défaut d'un autre élément essentiel à un contrat (tradition dans un don manuel, apport social dans une société, dessaisissement dans une donation).

Relativement au défaut d'objet dans une vente, une délibération du 15 septembre 1824⁽⁵⁵⁾ a décidé qu'il n'y avait point lieu de percevoir le droit de mutation sur une clause d'un contrat de mariage par laquelle les parents du futur conjoint, à qui l'on avait remis la dot de leur bru, promettaient en cas de désaccord de rendre en immeubles l'équivalent de la dot, car il n'y avait point réellement vente ni promesse de vente, puisque le consentement des parties n'était point intervenu sur la chose, c'est-à-dire sur la nature, la quantité et la valeur des immeubles à délivrer⁽⁵⁶⁾. Un arrêt de la Cour suprême du 6 janvier 1813 reconnaît également que lorsque les immeubles, objet d'une vente, ne sont pas suffisamment désignés celle-ci n'est point parfaite et le droit ne peut être perçu⁽⁵⁷⁾. De

(55) Délibération du conseil d'administration, 15 sept. 1824 (J. N., 4996; Garnier, R. G. *V° Vente*, n° 181).

(56) Voir dans le même sens Dél. 29 janv. 1836 (J. E., 11683; J. N., 9675; Garnier, R. G., *V° Vente*, n° 181). De même, voir J. E., 15194, 4; Garnier, R. G., *V° Vente*, n° 181 *in fine*.

(57) Cass. req., 6 janv. 1813 (Teste-Lebeau, 440, 18; Ch. et Rig., n° 1864, Dall., 2311; Garnier, *V° Vente*, n° 181). Il s'agissait, en l'espèce, d'une vente verbale avouée par le vendeur, mais celui-ci prétendait qu'elle n'était pas de la totalité de son vignoble, comme l'entendait l'acquéreur. Le Tribunal de Montbrison, par jugement du 8 août 1812, ayant repoussé la prétention

même, lorsqu'un débiteur cède sans désignation spéciale ses immeubles à son créancier jusqu'à concurrence de sa dette et que des experts sont désignés pour arrêter, par une estimation, la consistance et la valeur des immeubles, la vente n'est parfaite qu'après l'opération des experts ⁽⁵⁸⁾.

L'absence de prix écarte également la perception du droit proportionnel. Un des motifs d'un arrêt de la Cour de cassation du 16 août 1832 ⁽⁵⁹⁾ est particulièrement significatif : « Attendu, y est-il dit, qu'il résulte soit du procès-verbal, soit de la reconnaissance des faits constatés par le jugement attaqué, qu'il y a une dissidence entre les parties sur une portion du prix de vente litigieuse, ce qui suffit pour justifier la déclaration d'*imperfection* de la dite vente et le défaut de contravention aux articles invoqués dans le pourvoi. » ⁽⁶⁰⁾.

Mais si l'accord est réalisé sur la chose et le prix, la vente est parfaite sans qu'il soit besoin de la rédaction d'un acte authentique ou de la prise de possession de l'acquéreur ⁽⁶¹⁾.

de l'Administration, qui voulait percevoir un droit de vente, par ce motif que l'objet n'était point déterminé d'une manière certaine, le pourvoi contre ce jugement fut rejeté par l'arrêt de la Cour suprême précité : « Attendu que le Tribunal de Montbrison, en jugeant en fait d'après les pièces produites que la vente verbale n'était point complète, l'objet n'y étant pas déterminé certainement, n'a contrevenu à aucune loi. »

(58) Délibération 23 janv. 1829 (Dall. 2313, note 3; Garnier, *V^o Vente*, n^o 483).

(59) Cass. req., 16 août 1832 (J. N. 7892; J. E. 10444; Garnier, R. G., n^o 470).

(60) Un jugement du Tribunal de Brive du 18 mars 1843 (Garnier, R. G., *V^o Vente*, n^o 452) décide même que le désaccord sur le mode de paiement du prix rend la vente imparfaite. Voir dans le même sens Montreuil, 27 janv. 1830 (Dél. 28 mai suiv.; J. E. 9683; J. N. 7203; Garnier, *V^o Vente*, n^o 471).

(61) Voir dans le même sens Saint-Palais, 17 juill. 1811 (R. P. 12456); Batna, 27 juill. 1909 (R. P. 12016); Seine, 12 avril 1910 (R. P. 12342); Lille, 10 nov. 1910 (R. P., 12312); Semur, 26 mars 1914 (R. P. 11328); Nérac, 17 juin 1811 (R. P. 12473).

Quant aux donations, il semble également que pour notre jurisprudence certaines conditions soient essentielles à la formation de l'acte et que leur absence entraîne l'imperfection de la libéralité et, par suite, la non-exigibilité du droit proportionnel.

C'est par exemple la tradition qui est exigée pour la perfection du don manuel. Nous ne pouvons mieux faire que de citer un des motifs d'un jugement du tribunal de Remiremont du 9 juillet 1874. Dans l'espèce, l'Administration réclamait le droit de libéralité sur l'offre d'une somme d'argent qui avait été faite par un tiers au profit du département des Vosges et qui avait été acceptée par délibération du Conseil général : « Considérant que l'article 6 de la loi du 13 mai 1850 n'a pu évidemment avoir en vue que la déclaration ou la reconnaissance de dons manuels accomplis et *devenus parfaits par la tradition*, condition *sine qua non* de leur existence. Considérant que la délibération du Conseil général constate simplement l'offre faite de verser la somme; qu'on ne saurait voir, dans une telle constatation, la déclaration d'un don manuel qui alors non seulement n'existait pas, mais pouvait même ne jamais exister, s'il avait convenu au sieur P... de revenir une fois de plus sur sa résolution légalement comme il était maître de le faire tant que la tradition n'avait pas eu lieu. » (62).

La chambre civile de la Cour de cassation a appliqué la même idée dans un arrêt du 12 juin 1914 en décidant que : « La remise de dette consentie par un créancier à son débiteur ne présente les caractères d'un don manuel que si elle est accomplie au moyen de la tradition effective du

(62) Tribunal de Remiremont, 9 juill. 1874 (R. P., 3983).

titre de créance, dans une intention de libéralité, par le premier au second et suivie de l'acceptation de ce dernier. » ⁽⁶³⁾. D'ailleurs, la nécessité de la tradition pour la perfection du don manuel a été reconnue par l'Administration elle-même dans plusieurs solutions ⁽⁶⁴⁾.

De même, encore, la théorie de l'imperfection permettrait, dit-on, d'expliquer deux décisions de la Cour suprême repoussant la perception du droit de mutation à titre gratuit sur des donations qui n'emportaient pas dessaisissement immédiat : « Attendu, porte un arrêt du 14 juillet 1807 ⁽⁶⁵⁾, qu'aux termes de l'acte, les enfants sont tenus de payer les dettes que le père laissera à son décès, obligation qui ne peut se concilier avec le caractère d'une donation entre vifs et que le tribunal du Vigan a pu légitimement en tirer la conséquence que le père était le maître d'atténuer et d'annuler l'effet de l'acte et qu'il n'y avait pas transmission de propriété et par conséquent qu'il ne donnait pas ouverture au droit proportionnel. » ⁽⁶⁶⁾ Si, en effet, on ne veut voir dans le défaut de dessaisissement irrévocable qu'un cas de nullité prévu par l'article 943 du Code civil, il est évident que l'arrêt du 14 juillet 1807, et celui du 13 avril 1815, que nous citons en note, ne se justifient pas. Ils peuvent s'expliquer, au contraire, si l'on admet que le dessaisissement irrévocable est une condition essentielle de la donation, indispensable à sa formation.

(63) Cass. civ., 12 juin 1914 (R. P., 13051).

(64) Voir Solution 16 mai 1851 (J. N., 14392; J. E., 15210, 2); Sol. 28 mai 1855. Voir Garnier, R. G., V° *Don manuel*, n° 719.

(65) Cass. req., 14 juill. 1807 (S., 7. 1. 374; Garnier, R. G., V° *Donation*, n° 344).

(66) Voir dans le même sens Cass. req., 13 avril 1815 (J. E., 8102, Garnier, R. G., V° *Donation*, n° 345) et Dél. du 3 août 1822 (J. E., 7273); 20 Prairial an X (Dall., n° 3783). — *Contra*, Cass., 20 févr. 1865 (D., 65. 1. 221).

En matière de sociétés, ainsi que le reconnaît un arrêt de la Chambre des requêtes du 6 avril 1853 ⁽⁶⁷⁾, « l'élément fondamental et nécessaire à tout contrat de société civile ou commerciale est la mise en commun d'une chose dont la propriété passe de la main de chaque associé dans la personne morale de la société ». Il semblerait donc qu'un acte de société dans lequel aucun apport n'a été constaté, dût être considéré comme imparfait et, par suite, exempt de droit. Telle n'est pas la solution de la Régie confirmée par la Cour de cassation. Appliquant le principe « qu'il est de l'essence du contrat de société qu'il y ait une chose mise en commun, lorsque les apports sociaux sans lesquels il n'y a pas de société ne sont pas mentionnés dans l'acte social, il doit y être suppléé pour la perception du droit par une déclaration estimative » ⁽⁶⁸⁾. Cet arrêt, d'ailleurs, ne contredit pas formellement la théorie de l'imperfection car, dans l'espèce, la société existait effectivement et les associés n'avaient pas invoqué l'imperfection de l'acte de société mais refusé simplement d'indiquer et d'évaluer les apports.

D'après les quelques espèces de jurisprudence que nous venons de relever en matière de vente, de donation et de société il semblerait donc que le consentement ne soit pas le seul élément dont l'absence entraîne l'imperfection de l'acte juridique au point de vue fiscal. Quelle est la valeur pratique de ces décisions ? Ne peut-on les expliquer d'une autre manière qu'au moyen de la théorie de l'acte imparfait ? Ce sont autant de questions que nous nous réservons d'étudier dans notre prochain chapitre.

(67) Cass. req., 6 avril 1853 (S., 53. 1. 648). Voir également les motifs d'un arrêt de la Ch. civ. du 5 janv. 1848 (S., 48. 1. 197).

(68) Cass. civ., 2 juill. 1879 (D., 79. 1. 431).

§ IV. — IMPERFECTION DE FORME.

Il ne s'agit ici ni de l'imperfection tenant au défaut de signature d'une partie, ni de l'absence de formes solennelles ou de toute autre formalité exigée par la loi. Nous savons, en effet, que la jurisprudence, malgré les protestations de certains auteurs, applique à l'absence de solennité requise, la théorie fiscale des nullités et qu'elle décide l'exigibilité du droit proportionnel, par exemple sur un acte de donation sous seing privé ou sur un contrat de mariage passé postérieurement à la célébration du mariage.

Que nous reste-t-il alors à mettre sous cette rubrique « imperfection de forme » ? En réalité, pas grand'chose, car les actes que nos auteurs appellent imparfaits pour vices de forme sont tout au plus des actes nuls et, comme tels, assujettis à la perception. Il faut distinguer à ce sujet les actes notariés et les actes judiciaires.

D'après les auteurs, l'imperfection de l'acte notarié peut tenir, en premier lieu, à l'incompétence ou à l'incapacité du notaire ou à un vice de forme, en second lieu, à l'absence de signature du notaire rédacteur, du notaire en second ou des témoins.

Dans le premiers cas (incompétence ou incapacité du notaire, défaut de forme), il est évident que les règles de la théorie fiscale des nullités doivent être appliquées. Il n'y a pas plus de raisons de soustraire à la perception un acte passé par un notaire hors de son ressort qu'un acte sous signature privée contenant une convention synallagmatique, non fait double, ou un acte contenant une substitution prohibée.

L'absence de signature du notaire rédacteur n'empêche

pas davantage l'exigibilité du droit proportionnel. Bien plus, dans ce cas, l'article 68 de la loi du 25 ventôse an XI déclare que l'acte vaut comme acte sous signature privée. Aussi n'y a-t-il aucune raison pour ne pas percevoir le droit. C'est ce qu'a justement décidé le tribunal de Lourdes : « L'acte, incomplet dans la forme puisqu'il n'est ni daté, ni signé par les témoins et le notaire rédacteur n'en établit pas moins une véritable mutation, c'est-à-dire la transmission de la propriété des immeubles désignés : la vente, en effet, aux termes de la loi civile, est parfaite par le seul consentement des parties contractantes indépendamment de tout écrit qui peut la constater. » (69). D'ailleurs, le tribunal de la Seine avait reconnu, le 2 mars 1831 (70), à propos d'un acte signé des parties et des témoins mais non du notaire rédacteur : « qu'il est de principe que les vices qui peuvent se rencontrer dans un acte n'empêchent pas qu'il reste soumis à la formalité de l'enregistrement. » (71). Cette solution n'est, d'ailleurs, plus discutée (72), et la controverse porte, à l'heure actuelle, sur le délai dans lequel de tels actes doivent être enregistrés. Est-ce le délai fixé pour les actes des notaires ou doit-on appliquer les règles relatives à l'enregistrement des actes

(69) Lourdes, 13 mars 1835 (D., 55. 3. 40).

(70) Seine, 2 mars 1831 (J. E., 40157; Garnier, R. G., *V^o Acte imparfait*, n^o 13).

(71) Voir dans le même sens Bourges, 29 avr. 1823 (J. E., 7885; J. N., 4823; Garnier, R. P., n^o 13); Saint-Flour, 17 août 1817 (Garnier, R. G., n^o 13); Seine, 17 fév. 1853 (R. P., n^o 17); Cass. req., 25 mars 1834 (J. E., 10899; J. N. 8439; D., 34. 1. 141).

(72) Voir notamment un arrêt de la Ch. civ. de la Cour de cass. du 10 déc. 1884 (S., 85. 1. 166), qui décide qu'un acte non signé du notaire, s'il ne peut être légalement considéré comme un acte authentique, du moins, aux termes de l'art. 68 de la loi du 25 ventôse an XI et de l'art. 1318 du Code civil, doit valoir comme écriture privée; il suffit, pour satisfaire aux principes de ces articles, que l'acte sous seing privé soit signé par les parties et mis au rang des minutes du notaire.

sous seing privé ? Cette question un peu spéciale ne nous intéresse pas directement, aussi la laisserons-nous de côté ⁽⁷³⁾.

Si l'absence de la signature du notaire rédacteur ne met pas obstacle à la perception, il est évident qu'un acte, non signé du notaire en second ou des témoins, lorsque ces signatures sont exigées, nul comme acte authentique mais valable comme acte sous signature privée, reste soumis à la perception ⁽⁷⁴⁾.

Quant aux actes judiciaires imparfaits, les décisions jurisprudentielles fiscales font défaut. Il semble donc qu'on doive leur appliquer les principes déjà dégagés à propos des actes notariés. S'il s'agit d'un jugement, la Cour de Lyon a reconnu « que si l'article 138 du Code de procédure civile ordonne que les jugements soient signés par le président et le greffier, ce n'est point à peine de nullité et que l'article 74 du décret du 30 mars 1808 permet de réparer l'omission de ces signatures et en indique le moyen, ce qui serait impossible si cette omission constituait une nullité radicale » ⁽⁷⁵⁾. Par suite, les jugements, même non signés du greffier, doivent être enregistrés. Quant aux actes du greffe, s'ils sont l'œuvre des parties, comme une acceptation de succession, ils n'existent que s'ils sont signés, et l'absence de signature met obstacle à la perception du droit de l'enregistrement. Si ces actes émanent du greffier seul, la signature de ce dernier est évidemment nécessaire à leur perfection ⁽⁷⁶⁾.

(73) Voir sur ce point Garnier, *V^o Acte imparfait*, n^o 13.

(74) Agen, 24 juin 1876 (R. P., 4427).

(75) Lyon, 17 juin 1834 (S., 35. 2. 200).

(76) L'Administration a reconnu (I. G., 1180, § 7) qu'une enquête commencée, puis abandonnée avant sa clôture, non signée du greffier et du juge, n'est pas soumise à la formalité de l'enregistrement.

Nous voyons ainsi que ces prétendues imperfections de forme se réduisent à de simples cas de nullité.

Si l'on remarque, en outre, que les décisions relatives à l'absence d'un élément essentiel autre que le consentement peuvent prêter à discussion et que certains auteurs les ont justifiées par des principes fiscaux complètement étrangers à la théorie de l'imperfection, il ne reste plus, comme type indiscutable d'acte imparfait, que l'acte dépourvu du consentement d'une partie.

Mais notre étude serait vraiment incomplète et dénuée d'intérêt si elle s'arrêtait à cette simple conclusion. Il nous paraît, au contraire, indispensable de rechercher les liens qui unissent la théorie fiscale de l'imperfection au droit civil. Cette question ne constitue, d'ailleurs, qu'une partie du problème plus vaste des rapports du droit civil et du droit fiscal que nous voulons examiner à propos de la théorie fiscale des nullités et de l'imperfection. C'est à cette tâche que nous consacrerons notre dernier chapitre en faisant état de la doctrine et de la jurisprudence qui viennent d'être exposées.

CHAPITRE III

ETUDE CRITIQUE ET SYNTHETIQUE

Le problème des nullités en droit civil, nous avons pu nous en rendre compte par l'exposé doctrinal et jurisprudentiel que nous venons d'achever, est extrêmement vaste. Ce ne sera donc pas du point civiliste que nous partirons pour établir notre parallèle entre le droit civil et le droit fiscal. La multitude des théories émises, le grand nombre de points qui ont retenu l'attention des auteurs, les détails sur lesquels insistent les motifs des décisions jurisprudentielles risqueraient de nous faire oublier le but de cette étude. Aussi préférons-nous prendre comme point de départ la théorie fiscale et rechercher les liens qui l'unissent au droit civil.

Un droit proportionnel peut-il être perçu sur un acte contenant une cause d'invalidité, mais qui n'est pas encore annulé ? Dans cette question, objet de notre étude, il semble possible de discerner deux problèmes : d'une part, celui des nullités au sens strict du terme, de l'autre, celui de l'imperfection.

Loin de nous, d'ailleurs, la pensée d'établir dès à présent une barrière entre la théorie de l'acte nul et celle de l'acte imparfait. Nous n'adoptons ni ne repoussons, sans les avoir préalablement discutées, les thèses de

M. Wahl, de Garnier ou celles de Naquet, de Championnière et Rigaud, de M. Pilon et de M. Bonnetcase. Une division est cependant indispensable pour la clarté de notre exposé; aussi étudierons-nous le problème de la comparaison du droit civil et du droit fiscal au double point de vue des nullités au sens strict et de l'imperfection, nous réservant, dans notre deuxième section, de montrer les liens qui unissent les actes imparfaits aux actes nuls, ce terme étant pris dans son sens le plus général.

SECTION PREMIERE

Les nullités au sens strict.

Le terme d'inexistence a été souvent employé pour désigner de simples cas de nullité absolue. Il est évident que notre première section comprendra néanmoins l'étude de ces hypothèses, mais nous aurons soin de n'employer que les expressions d'actes nuls et de nullités, réservant le terme d'inexistence à l'absence complète d'un des éléments essentiels de l'acte juridique.

Cette remarque préliminaire étant faite, retrouvons-nous, en droit fiscal, des traces de l'influence du droit civil ? La solution fiscale est-elle compatible avec les idées civilistes ou, au contraire, existe-t-il une antinomie entre les deux théories ? Nous essayerons de répondre à chacune de ces questions dans les deux paragraphes de cette section.

§ I. — LES TRACES DE L'INFLUENCE CIVILISTE DANS LA THÉORIE FISCALE DES NULLITÉS.

N° 1. — *ETUDE PRELIMINAIRE DU DROIT CIVIL PAR LA DOCTRINE FISCALE*

L'influence du droit civil sur le droit fiscal est indéniable dans les ouvrages de doctrine ou même de pratique. Elle se manifeste, en premier lieu, par le soin que pren-

nent la plupart des auteurs à préciser, avant tout exposé purement fiscal, les idées civilistes sur la question. Nous l'avons déjà signalé dans notre premier chapitre, il ne se trouve pas une étude consacrée à la théorie fiscale des nullités qui ne débute par un rappel de la théorie civiliste. Ce sont Championnière et Rigaud qui adoptent la théorie professée par Toullier ⁽¹⁾. C'est Demante, qui, suivant la théorie d'Aubry et Rau, distingue les actes nuls, au sens étymologique du mot, des actes nuls au sens juridique du terme, ces derniers se subdivisant eux-mêmes en actes nuls de nullité absolue et en actes nuls de nullité relative ⁽²⁾. C'est Naquet, qui, se ralliant à la thèse de Demolombe, oppose aux actes nuls les actes annulables ⁽³⁾; tandis que les auteurs de thèse, M. Bray, M. Boutin, se laissent aller aux mêmes exagérations en matière d'inexistence que les auteurs des thèses civilistes de la fin du xix^e siècle ⁽⁴⁾.

Les auteurs fiscaux subissent d'ailleurs docilement l'influence des théories civilistes particulièrement en vogue à l'époque où ils écrivent. Ils n'hésitent pas à qualifier d'inexistence ce que leurs prédécesseurs appelaient nullité. Tel Garnier qui emploie le terme d'acte inexistant pour désigner les actes appelés nuls par Championnière et Rigaud. Pourquoi cela ? Uniquement parce que les auteurs fiscaux qui n'ont point en vue de renouveler la théorie civiliste, mais qui désirent simplement donner un point de départ ferme à leur exposé, prennent la théorie professée à l'époque de la rédaction de leurs ouvrages.

(1) Voir *supra*, p. 34.

(2) Voir *supra*, p. 51.

(3) Voir *supra* p. 52.

(4) Voir *supra*, p. 52.

Mais il peut arriver que des controverses se soient élevées et que la valeur de telle ou telle théorie soit discutée; dans ce cas, nos auteurs choisissent parmi les solutions proposées, mais là se borne leur intervention dans le domaine du droit civil. Après avoir pris parti, sans d'ailleurs indiquer les raisons de son choix, l'auteur fiscal expose la théorie adoptée et ne s'occupe que d'elle seule. Telle est par exemple l'attitude de M. Maguéro et de M. Dublineau en présence des discussions qui ont marqué le début du xx^e siècle ⁽⁵⁾.

Pourquoi les auteurs fiscaux ont-ils placé ainsi en tête de leur étude ce rappel de doctrine civiliste ? Est-ce pour établir un simple parallèle comme celui que nous nous proposons de faire ici ? Cela n'est pas vraisemblable. Ce n'est point non plus pour faire étalage de leur érudition. La vraie raison réside dans l'esprit qui anime les auteurs, révélé par le passage suivant de Demante : « Loin que les règles de la perception découlent exclusivement des lois spéciales, il n'est pas une seule question fiscale qui ne suppose, au préalable, une question d'ordre purement civil, car si la loi fiscale fixe le tarif de l'impôt et en règle la liquidation, le droit civil en détermine l'exigibilité. Dire que l'interprétation de la loi fiscale est étrangère aux principes de la loi civile, c'est dire qu'on peut tirer la conséquence d'un raisonnement sans en connaître les prémisses. » ⁽⁶⁾. C'est pour avoir les prémisses de leur raisonnement que les auteurs fiscaux ont ainsi rappelé la théorie civiliste au début de leur étude. Il est bien évident que, même du point de vue pratique, il est impossible de parler d'actes annulables, d'actes inexistants, de nullité relative,

(5) Voir *supra*, p. 85.

(6) Demante, *Principes de l'enregistrement*, 4^e éd., t. I, p. 3.

de nullité absolue ou même simplement d'actes nuls sans avoir défini préalablement chacun de ces termes, et ces définitions sont fournies par la doctrine civiliste. « Si l'on rejette les dispositions de la loi civile, se demandent Championnière et Rigaud ⁽⁷⁾, sur quoi s'appuiera-t-on dans les points où la loi fiscale garde le silence ? »

Un premier point nous paraît donc établi : la doctrine prend soin de préciser avant tout exposé purement fiscal, la position du droit civil sur la question des nullités. Elle reconnaît ainsi son utilité pour fixer des points de départ précis à toute discussion, même d'ordre fiscal. Devrait-elle par la suite rejeter toutes les solutions proposées par le droit civil et les déclarer inapplicables au droit de l'enregistrement, il n'en reste pas moins que les éléments de la discussion, les définitions préliminaires dérivent directement du droit civil.

Il ne semble pas toutefois que de son côté, le droit fiscal ait permis, comme dans un grand nombre de problèmes juridiques, de préciser la théorie des nullités en droit civil, ni que les préoccupations fiscales aient influencé les auteurs dans le choix de leur théorie civiliste. C'est ainsi que la notion d'inexistence, qui pourtant condamne expressément la théorie fiscale, trouve dans sa forme la plus exagérée une très grande faveur, en particulier chez Garnier, chez Maguéro et parmi les auteurs de thèses, tandis que la théorie de M. Japiot, qui ne voit dans la nullité qu'une sanction dirigée contre les conséquences juridiques de l'acte et dans laquelle on pourrait chercher une explication aux solutions du droit de l'enregistrement, paraît complètement ignorée de la doctrine fiscale. Celle-ci

(7) Championnière et Rigaud, *op. cit.*, t. I, p. 13.

n'adopte pas telle ou telle théorie civiliste pour lui servir d'argumentation; elle la prend, parce qu'elle lui paraît la plus exacte et la plus susceptible de fournir des définitions solides et précises pour la discussion fiscale ultérieure.

N° 2. — IDENTITE DE METHODES DANS L'ARGUMENTATION

Le droit civil nous paraît avoir marqué son influence sur le droit fiscal à un autre point de vue, celui de la méthode et des moyens employés par les auteurs dans leur argumentation.

Les arguments invoqués principalement dans la seconde moitié du xix^e siècle sont tirés soit de l'histoire, soit des textes, soit des principes juridiques.

En présence des enseignements fournis par l'histoire, l'attitude des auteurs fiscaux est exactement la même que s'il s'agissait d'étudier une question purement civile. Nous n'en voulons comme preuve que ce passage du *Traité des droits d'enregistrement*, de Championnière et Rigaud : « Il est impossible de reconnaître sûrement les principes d'une législation sans remonter à sa source et sans savoir exactement ce qui était auparavant. Des auteurs pleins de savoir ont commenté le Code Civil. Ceux qui semblent avoir porté le plus de lumière dans son application sont incontestablement ceux qui, par une étude approfondie des anciens auteurs, ont puisé le commentaire à la même source où le législateur a puisé la loi. » (8). La même méthode doit être employée en droit fiscal : « Nous avons retiré de ces anciens auteurs, écrivent Championnière et Rigaud, quelques enseignements utiles... Il est difficile

(8) Championnière et Rigaud, *op. cit.*, p. 16 et 17.

de résoudre sûrement une question de mutation sans s'appuyer des principes posés par Dumoulin dans son *Traité des fiefs ou des censives*, ou par d'Argentré son émule. » (9). Conformément à ces directives, nos auteurs étayent leur argumentation des solutions proposées par d'Argentré et par Dumoulin : « Comment douter que les rédacteurs de nos lois nouvelles n'aient été pénétrés de ces principes (dégagés dans l'ancien droit) et qu'ils ne les aient eus présents à la pensée lorsqu'on les voit reproduire dans leurs dispositions, presque textuellement et dans le même ordre, les mêmes conséquences que ces anciens auteurs en ont tirées. » (10).

Ces préoccupations historiques se retrouvent également chez les théoriciens postérieurs à Championnière et Rigaud, mais à un degré moindre. Naquet cependant appuie son système sur la filiation historique de l'article 60 de la loi de frimaire an VII (11). On découvre le même argument chez Demante (12), mais ce savant professeur a eu soin de préciser dans ses *Notions générales*, que « les travaux de l'ancien droit peuvent encore aujourd'hui être consultés avec fruit, mais l'autorité en cette matière doit être invoquée avec un grand discernement » (13).

D'ailleurs ce besoin de justifications historiques disparaît peu à peu dans les ouvrages postérieurs, et, à l'heure actuelle, les auteurs fiscaux ou bien passent sous silence, en cette matière des nullités les théories de l'ancien droit, ou démontrent leur inutilité par les contradictions

(9) Championnière et Rigaud, *op. cit.*, p. 18.

(10) Championnière et Rigaud, *op. cit.*, p. 206 et 207.

(11) Naquet, *Traité théorique et pratique des droits d'enregistrement*, t. I, p. 158.

(12) Demante, *Principes de l'enregistrement*, t. I, n° 50, § xiii.

(13) Demante, *op. cit.*, 4^e éd., p. 4.

qu'on y rencontre. Nous nous devons néanmoins de marquer ce souci de l'argument historique qui rapproche ainsi notre doctrine fiscale de la doctrine civiliste. Il n'est peut-être point inutile de signaler que les deux grands auteurs de l'ancien droit, Dumoulin et d'Argentré, dont l'autorité est fréquemment invoquée en droit fiscal, ont laissé une œuvre considérable en droit civil et que dans leurs ouvrages on trouve constamment cette liaison étroite entre le droit civil et le droit fiscal ⁽¹⁴⁾. Les traités sur les droits seigneuriaux de Dumoulin et de d'Argentré appliquent les principes dégagés en droit civil par ces auteurs dans leurs commentaires des coutumes.

L'identité de méthodes entre la doctrine fiscale et la doctrine civiliste se découvre également à propos de l'argument de textes. Nous avons signalé en effet que les auteurs fiscaux de la seconde moitié du xix^e siècle, comme d'ailleurs leurs devanciers, voulaient appuyer leur argumentation sur les textes et en particulier sur l'article 60 de la loi de frimaire an VII qui dispose que : « Tout droit perçu régulièrement ne peut être restitué. » On nous accordera que la formule est d'une brièveté déconcertante et qu'au premier abord il est difficile d'en tirer un argument en faveur de la perception sur un acte entaché de nullité. Le raisonnement des auteurs fiscaux n'en est que plus curieux. Prenons par exemple les explications de Naquet. La première édition de son ouvrage paraît en 1881. A cette date, l'école de l'exégèse jusqu'alors florissante commence à peine à entrer dans son déclin ⁽¹⁵⁾. Nous retrouvons chez

(14) Voir notamment Dumoulin, *Traité des fiefs*; d'Argentré, *Traité des droits du Prince*; De Laudimii; Dumoulin, *Commentarii in consuetudines parisienses*; d'Argentré, *Commentaires sur les coutumes de Bretagne*.

(15) Bonnecase, *L'école de l'Exégèse en droit civil*, 2^e éd., 1924.

Naquet, élève des exégètes, les traits distinctifs de cette école mis en relief par M. le Professeur Bonnecase. En premier lieu le culte de la loi, puisque l'auteur du *Traité théorique et pratique* s'est empressé d'étayer sa théorie sur un texte de loi. L'école de l'exégèse se caractérise en second lieu par la prédominance donnée à l'intention du législateur dans l'interprétation des textes de loi. Ecartant l'opinion de Demolombe, qui ramène l'intention présumée du législateur à un état d'âme chez le juriste, M. Bonnecase écrit ⁽¹⁶⁾ : « L'école de l'exégèse a cherché une autre substance à la volonté présumée du législateur. Elle a cru la trouver dans les précédents historiques. Du moment que le législateur n'a pas parlé expressément c'est qu'il s'en est référé à la solution antérieurement consacrée en la matière. » Naquet n'agit pas autrement ⁽¹⁷⁾. L'ancien droit, soutient-il, nous enseigne que le droit de centième denier était restituable au cas de nullité que l'acte fut détruit pour cause de nullité absolue ou d'annulabilité. L'article 60 de la loi de frimaire, qui dispose que tout droit ne peut être restitué, s'applique à tous les actes nuls quelle que soit la cause de nullité dont ils sont entachés. Seule la solution de l'ancien droit permet ainsi d'expliquer cette rédaction et d'en tirer la conséquence que puisque le droit ne peut être restitué sur l'acte entaché de nullité absolue, c'est qu'il doit être perçu.

Il ne faudrait point croire que l'influence du droit civil

(16) Bonnecase, *op. cit.*, 143; Aubry et Rau, *op. cit.*, t. V, p. 133, ont d'ailleurs remarqué : « Toutes les dispositions tirées soit de l'ancien droit, soit du droit intermédiaire, doivent être expliquées d'après les sources où elles ont été puisées. »

(17) Voir *supra*, p. 53.

sur la théorie fiscale des nullités se limite d'une part au rappel par la doctrine fiscale des théories civilistes et à l'emploi des définitions qui y sont dégagées, d'autre part, à une identité de méthodes concernant notamment l'usage des précédents historiques et l'interprétation des textes. Il nous paraît, au contraire, que cette utilisation du droit civil ne constitue qu'un des aspects secondaires, le moins important à notre point de vue, des rapports du droit civil et du droit de l'enregistrement.

Nous apercevons, en effet, l'objection que l'on ne manquera pas de nous faire à ce sujet. Cette influence du droit civil sur le droit fiscal se révèle uniquement dans les ouvrages de doctrine. Rien ne prouve, nous dira-t-on, que les auteurs qui ont écrit sur la question n'aient été influencés par leur formation juridique, qu'ils aient, par suite, utilisé, pour la résolution des problèmes fiscaux, les méthodes employées en droit civil, sans se soucier des besoins du droit fiscal qui réclame une technique différente. La gravité de l'objection ne fait pour nous aucun doute. Nous pourrions cependant répondre que cette méthode, critiquée par les autonomistes, a été employée non seulement par des théoriciens comme Championnière, Rigaud, Demante et Naquet, mais encore par des praticiens très au courant des nécessités du droit fiscal comme Garnier, Maguéro et Dublineau.

N° 3. — *UTILISATION DE PRINCIPES CIVILISTES
DANS L'ARGUMENTATION FISCALE.*

Ce reproche ne pourra point nous être adressé au sujet du nouvel ordre d'idées touchant les rapports du droit civil et du droit fiscal que nous allons maintenant envisager. Il est incontestable qu'indépendamment des arguments de textes et des arguments historiques, la théorie

fiscale des nullités repose sur des arguments juridiques ou pratiques dont un certain nombre a été emprunté au droit civil soit par la doctrine soit par la jurisprudence et l'Administration elle-même.

C'est à n'en pas douter un principe de droit civil qui justifie la perception sur un acte simplement annulable. « Le contrat annulable, écrit Naquet, a une existence légale qui peut servir de base à la perception de l'impôt. Il contient sans doute un vice qui pourra le faire annuler, mais les receveurs n'ont pas à s'en préoccuper. » (18). « L'acte entaché d'une nullité simplement relative, nous dit Demante, est passible du droit proportionnel tant que l'action en nullité n'a pas été intentée par l'ayant droit. Jusqu'alors, en effet, l'acte existe avec toute son efficacité légale. Par exemple, quand une vente est faite par un mineur à un majeur, le majeur est lié par le contrat et la transmission de propriété a lieu effectivement sur sa tête tant que l'action en nullité ou en rescision n'a pas été intentée par le mineur. » (19). Nous retrouverions d'ailleurs la même formule chez Dublineau, Maguéro ou Garnier ou dans les nombreux arrêts de jurisprudence que nous avons cités à propos de nullités pour incapacité du mineur ou de la femme mariée, ou pour vice de consentement. Mais cet argument provient directement de la doctrine civiliste. Il suffit pour nous en rendre compte de citer le passage suivant de Demolombe : « Très différente de l'acte nul est la convention que nous appelons annulable. Comme les conditions essentielles à sa formation s'y rencontrent, quoique d'une manière irrégulière et imparfaite, elle a pu néanmoins se former; elle existe léga-

(18) Naquet, *op. cit.*, p. 136.

(19) Demante, *op. cit.*, 4^e éd., p. 76-77.

lement et elle continuera d'exister si elle n'est pas annulée judiciairement. » (20).

Voilà donc une ressemblance très nette qu'il nous faut noter entre le droit civil et le droit fiscal. Mais ce n'est point tout, et même lorsqu'il s'agit d'actes nuls de nullité absolue, radicalement nuls disent certains auteurs, ou mêmes inexistantes en attachant à cette expression le sens qu'on lui donnait à la fin du xix^e siècle, l'argumentation fiscale puise largement dans le droit civil.

Ce sont tout d'abord les partisans de la distinction des nullités absolues et des nullités relatives qui font état des principes du droit civil pour refuser à l'Administration le droit de percevoir sur les actes nuls de plein droit. Avant de donner une solution fiscale, Championnière et Rigaud rappellent la théorie de Toullier : « Ce qui est nul, dit M. Toullier, ne produit aucun effet. Les actes nuls sont suivant la force du mot considérés comme s'ils n'avaient point existé et comme nonavenus. La loi qui en a d'avance prononcé la nullité les réduit à un pur fait qui ne produit aucun droit, aucune action, aucune exception. » (21). Les auteurs du *Traité* appliquent ensuite, purement et simplement, les principes ainsi dégagés : « C'est en effet à l'égard des actes nuls de plein droit qu'il est vrai de dire que ce qui ne produit pas d'effet légal ne peut pas produire d'impôt. Comment supposer que la loi frappe d'un droit de vente ou d'obligation ce qu'elle déclare ne constituer ni vente ni obligation ni même aucune convention quelconque, ce qu'elle défend aux juges de ne jamais prendre en considération ? Comment admettre en même temps

(20) Demolombe, *Traité des contrats*, t. VI, n^o 23.

(21) Championnière et Rigaud, *op. cit.*, p. 204.

qu'elle considère un écrit comme inexistant et comme non avenue, comme obligatoire et comme non susceptible d'exécution ? Comment faire porter le droit de titre sur ce qui ne sera jamais un titre ? C'est méconnaître la nature du droit d'enregistrement ou faire oubli des règles élémentaires du droit civil que d'appliquer à de pareils écrits la perception proportionnelle. »⁽²²⁾ Dalloz, dans sa première édition, et Demante, dans la première rédaction des *Principes de l'enregistrement*, ne raisonnent pas différemment⁽²³⁾.

Lorsque dans la deuxième moitié du xix^e siècle la doctrine fiscale adoptant la thèse de la Régie décide que le droit d'enregistrement doit être perçu sur un acte même entaché de nullité absolue, les auteurs n'abandonnent pas pour cela les principes du droit commun, ils cherchent au contraire à justifier leur nouvelle position par des arguments tirés du droit civil.

C'est ainsi que l'idée que l'acte même nul de plein droit est susceptible d'exécution a fourni à la doctrine et à la jurisprudence toute une série de justifications.

Demante, dans sa quatrième édition, reconnaît qu'il est exagéré de dire « que l'exécution d'un acte nul engendre un pur fait de possession et que l'acte par lui-même est toujours comme n'existant pas. En nombre de cas la nullité même absolue laisse subsister l'obligation naturelle... Bien plus, alors même que la nullité pourrait être invoquée après une exécution volontaire, l'acte nul caractérise provisoirement la possession du détenteur; l'acte nul a donc par

(22) Championnière et Rigaud, *op. cit.*, p. 208.

(23) Dalloz, *Jurisprudence générale, Répertoire méthodique et alphabétique*, V^o Enregistrement, n^o 240; Demante, *op. cit.*, 1^{re} éd., p. 28 et s.

lui-même une certaine efficacité tant que la nullité n'en a pas été déclarée » (24). Pour l'auteur des *Principes de l'Enregistrement*, la différence entre les actes entachés de nullité relative et les actes entachés d'une nullité absolue tient aux personnes qui peuvent se prévaloir des causes de nullité et aux délais plus ou moins longs de prescription de l'action en nullité. Mais le droit civil reconnaissant qu'un acte nul peut être exécuté il n'y a pas de raison pour le soustraire à la perception.

M. Wahl dans son *Traité de droit fiscal* reprend l'argument avec une force nouvelle, puisque pour lui c'est la vraie raison de la théorie fiscale : « Un contrat nul, mais non encore annulé, dit-il, a tous les effets d'un contrat valable. Les parties sont engagées par leur consentement tant qu'elles n'ont pas fait tomber l'acte et cela est vrai des actes frappés de nullité absolue aussi bien que de ceux qui sont atteints d'une nullité relative : un acte qui produit les effets d'un acte valable doit être taxé comme tel. » (25).

Nous avons déjà signalé dans le chapitre précédent l'importance attachée par notre jurisprudence à cette idée d'exécution de l'acte nul. Pour nos tribunaux « les actes entachés de nullité n'en conservent pas moins tous leurs effets tant qu'ils n'ont pas été annulés par le tribunal » (26). Aussi ne peut-on opposer une nullité à l'Administration « en ce qui concerne la perception du droit affecté à une disposition non attaquée et qui a reçu son exécution et produit ses effets » (27).

Quant aux développements de M. Pilon sur la question,

(24) Demante, *op. cit.*, 4^e éd., p. 82-83.

(25) Wahl, *Traité de droit fiscal*, t. I, p. 175.

(26) Monthéliard, 5 déc. 1907. Voir *supra*, p. 134.

(27) Cass., 8 août 1853. Voir *supra*, p. 131.

ils ne laissent subsister aucun doute sur l'esprit qui anime leur auteur. C'est en effet dans un passage d'Aubry et Rau que le savant conseiller à la Cour de cassation trouve la justification de la théorie fiscale. Les auteurs du *Cours de droit civil français* ont écrit : « Toute nullité doit être prononcée par jugement. A cet égard il n'y a pas lieu de distinguer entre les cas où la loi se borne à ouvrir contre un acte une action en nullité et ceux où elle déclare elle-même la nullité, soit d'une manière pure et simple, soit avec addition des mots de droit ou de plein droit. Les actes entachés de nullité restent donc efficaces tant que l'annulation n'en a pas été prononcée par le juge. »⁽²⁸⁾. Pour M. Pilon⁽²⁹⁾, étant donnée la solution du droit civil, il est impossible de ne pas décider l'exigibilité du droit proportionnel sur les actes nuls quelles que soient les causes de nullité dont ils sont affectés.

Nous n'oublions pas cependant que cet argument d'exécution n'est point le seul à être invoqué en faveur de la théorie fiscale. Certains auteurs et des décisions jurisprudentielles n'ont pas manqué de mettre en avant, pour justifier la solution de l'enregistrement, des raisons d'ordre pratique ou même purement fiscal comme la crainte de la fraude, la possibilité offerte au receveur de percevoir le droit proportionnel sur l'acte, fût-il entaché de nullité. Il n'en reste pas moins que le droit civil n'a pas été complètement mis de côté et que beaucoup y ont trouvé un fondement solide à leur théorie.

Il est même utile de noter que l'usage de l'argument civiliste de la persistance des effets d'un acte nul a pris

(28) Aubry et Rau, *op. cit.*, 4^e éd., p. 122.

(29) Voir *supra*, p. 88.

une importance d'autant plus grande que l'idée était mieux mise en relief par la doctrine civiliste. Au début du xix^e siècle nous avons en effet signalé que la règle : *Quod nullum est nullum producit effectum* conserve toute sa vigueur, en particulier pour Solon⁽³⁰⁾. A la même époque Championnière et Rigaud, Dalloz et Demante (1^{re} édit.) soutiennent avec ardeur la non-exigibilité du droit sur l'acte entaché de nullité absolue⁽³¹⁾. Vers le milieu du xix^e siècle, au contraire, avec la théorie élaborée notamment par Aubry et Rau, l'idée de la persistance des effets produits par un acte entaché de nullité même absolue commence à se faire jour. C'est alors que l'argument tiré de l'exécution de l'acte nul apparaît en droit fiscal notamment chez Demante dans sa quatrième édition et dans quelques décisions jurisprudentielles. Enfin, au xx^e siècle, grâce aux efforts des civilistes qui se sont occupés de la question, M. Bonnet et M. Piédelièvre en particulier, la persistance des effets produits par les actes nuls est définitivement démontrée. En même temps des auteurs fiscaux éminents, comme M. Wahl et M. Pilon, non seulement utilisent l'argument ainsi dégagé, mais encore démontrent qu'il est la seule et vraie raison de la théorie fiscale.

§ II. — LA SOLUTION FISCALE EST-ELLE OPPOSÉE
OU CORRESPOND-ELLE AUX PRINCIPES CIVILISTES ?

Nous nous sommes borné jusqu'ici à marquer quelques points de contact importants entre la théorie fiscale des nullités et la théorie civiliste. Nous avons signalé le be-

(30) Voir *supra*, p. 34 et s.

(31) Cpr. les expressions de Solon : « Le titre absolument nul étant réduit à un pur fait par la loi qui en prononce la nullité ne produit

soin éprouvé par le droit fiscal de partir des bases fermes du droit civil, l'identité de méthodes de la doctrine civiliste et de la doctrine fiscale dans l'interprétation de l'argument de textes et de l'argument historique, enfin l'utilisation par le droit de l'enregistrement de certaines idées mises en relief par le droit civil. Mais une question beaucoup plus importante se pose dans cette étude des rapports du droit civil et du droit fiscal. La solution à laquelle aboutit la théorie de l'Administration est-elle en contradiction avec les principes civilistes dégagés en la matière ? ou bien est-elle la seule qui tienne compte à la fois des principes du droit commun et des nécessités de l'enregistrement ? C'est ce problème qu'il nous faut maintenant étudier. La théorie fiscale se réduit, comme nous l'avons déjà montré, à une simple formule : la nullité, quelle qu'en soit la cause, ne met pas obstacle à la perception du droit proportionnel d'enregistrement. Y a-t-il à ce sujet opposition, antinomie entre le droit fiscal et le droit civil ? La théorie proposée par le droit fiscal ne peut-elle s'expliquer que si l'on admet l'autonomie de cette doctrine ? Ou bien, au contraire, la solution fiscale se justifie-t-elle même en droit civil ? Il nous paraît indispensable, pour trouver une réponse à cette question, de prendre la théorie civiliste et la théorie fiscale non point dans leurs formules très brèves, mais au contraire dans les développements qu'on leur a donnés et les arguments qui ont été proposés en leur faveur.

S'agissant des actes annulables, doctrine et jurisprudence sont d'accord pour utiliser dans le sens de la percep-

aucune action, aucune exception » (Solon, t. II, p. 88) et celles de Championnière et Rigaud : « La loi qui a, d'avance, prononcé la nullité réduit (les actes nuls) à un pur fait qui ne produit aucun droit, aucune action, aucune exception » (Ch. et Rig., *op. cit.*, p. 204).

tion l'argument de la survivance de l'acte jusqu'à son annulation. Nous nous sommes suffisamment expliqué sur ce point, tant dans notre exposé doctrinal que dans la première partie de ce chapitre, nous n'y reviendrons pas. Remarquons toutefois qu'une difficulté subsiste : celle de la détermination des actes annulables. Quels sont les actes entachés de nullité relative ? On est généralement d'accord pour ranger dans cette catégorie les actes nuls pour incapacité des contractants ou pour vice du consentement. Mais n'y a-t-il pas d'autres cas de nullité relative ? D'autre part, nous avons trouvé certaines décisions jurisprudentielles qui semblent décider que la nullité pour incapacité d'une femme mariée n'est pas seulement relative. La Cour suprême refuse en effet la perception du droit proportionnel sur un acte de donation acceptée par une femme sans l'autorisation de son mari⁽³²⁾. Cette remarque constitue dès à présent une objection d'ordre pratique à la distinction des nullités absolues et des nullités relatives, car l'impossibilité de fixer avec certitude un critérium précis à la catégorie des nullités absolues et à celle des nullités relatives est un obstacle sérieux à l'application de la théorie proposée par Championnière et Rigaud, Dalloz et Demante, dans leurs premières éditions.

Le problème se complique lorsqu'il s'agit des actes nuls de nullité absolue. Le droit proportionnel est exigible. Nous avons exposé dans nos précédents chapitres, aussi objectivement que possible, les arguments invoqués par la doctrine et la jurisprudence en faveur du principe. Nous voudrions les reprendre brièvement et, après en avoir apprécié la valeur, établir les liens qui les rattachent au droit civil.

(32) Cass., 1^{er} août 1836. Voir *supra*, p. 117 et 155.

N° 1. — CRITIQUE DES ARGUMENTS INVOQUES EN FAVEUR
DE LA PERCEPTION.

I. LES ARGUMENTS DE TEXTES. — Les arguments de textes ont joui d'une certaine faveur, surtout au cours du XIX^e siècle. Or, les textes ont été invoqués à la fois par les partisans de la non-perception du droit proportionnel sur les actes nuls de plein droit et par leurs adversaires.

L'article 34 de la loi de frimaire an VII dispose que sur certains actes d'huissiers déclarés nuls à défaut d'enregistrement dans le délai fixé, il y a lieu de percevoir, à titre de peine, « une somme équivalente au montant du droit de l'acte non enregistré » et l'article 40 de la même loi, après avoir frappé de nullité certaines contre-lettres, ajoute : « Néanmoins, lorsque l'existence en sera constatée, il y aura lieu d'exiger, à titre d'amende, une somme triple du droit qui aurait eu lieu sur les sommes et valeurs ainsi stipulées. » Pont, dans le *Répertoire Dalloz*, et Demante, dans sa première édition, déduisaient de ces textes la non-exigibilité du droit proportionnel sur les actes nuls de nullité absolue, car ce n'est point le droit d'enregistrement qui est prévu par les articles 34 et 40, mais une amende⁽³³⁾. La valeur de ces arguments a été très discutée et les auteurs fiscaux de la fin du XIX^e siècle ne manquent

(33) Voici le raisonnement de Demante sur l'art. 34 : « Cette somme équivalente au droit n'est pas un droit, c'est une amende. L'acte étant entaché d'une nullité absolue apparente sur sa teneur n'est plus un exploit ou un procès-verbal. Le droit des actes innomés serait seul encouru, n'était la disposition formelle de notre article », et sur l'art. 40 : « Le rédacteur part de cette idée que la contre-lettre étant nulle, nulle de nullité absolue, ne donne lieu à aucun droit; d'où la perception a lieu pour le tout à titre d'amende et cette amende est trois fois le droit qui aurait eu lieu. »

point de signaler que ces articles de la loi de frimaire peuvent recevoir une interprétation toute différente de celle que leur ont donnée Demante et Dalloz dans leurs premières éditions. Garnier, notamment, indique qu'on « n'a pas remarqué que dans les deux hypothèses, l'annulation était prononcée par la loi fiscale elle-même, pour contravention à ses règles. La nullité est donc certaine aux yeux du préposé. Elle a le même caractère ostensible que celle dont se trouverait frappée une convention annulée depuis en justice. L'impôt n'est donc pas exigible, tandis qu'il le devient au contraire lorsque le soupçon d'invalidité qui plane ne s'est point encore, par déclaration du pouvoir compétent, transformé en annulation manifeste. »⁽³⁴⁾. D'ailleurs, ajoute Naquet, les articles 34 et 40 signifient simplement que la somme due a dans toutes ses parties le caractère d'une amende, bien qu'elle soit fixée d'après la quotité du droit ordinaire »⁽³⁵⁾. En outre, remarque M. Wahl⁽³⁶⁾, la nullité de l'article 34 est simplement relative, car un exploit ne pouvant profiter qu'à la partie au nom de laquelle il est signifié, la seule partie qui ait intérêt à invoquer la nullité est celle à qui l'exploit est signifié. Puisque tout le monde reconnaît que le droit proportionnel doit être perçu sur un acte entaché de nullité relative, l'argument de l'article 34 en faveur de la non-perception est inacceptable.

Le décret du 1^{er} mars 1808 fournit également un argument aux adversaires de la thèse de la Régie. Les articles 40 et 41 de ce décret frappent de nullité de plein droit

(34) Garnier, R. G., V^o *Nullités*, n^o 23.

(35) Naquet, *op. cit.*, p. 162.

(36) Wahl, *op. cit.*, t. I, p. 176.

les aliénations des biens qui forment les majorats. L'article 43 ajoute : « Défendons aux notaires de recevoir les actes énoncés à l'article 41, aux préposés de l'enregistrement de les enregistrer. » Bien que cette réglementation soit aujourd'hui abrogée, il n'est pas douteux, déclare Demante ⁽³⁷⁾, que les articles précités consacrent expressément le principe de la non-exigibilité du droit d'enregistrement sur les actes nuls de plein droit. Mais, Naquet ⁽³⁸⁾ le fait remarquer avec juste raison, ce n'est qu'un décret rendu sur une matière spéciale et dont on ne saurait dès lors étendre le principe. C'est une très grave dérogation aux solutions du droit fiscal, s'expliquant par le caractère spécial du contrat portant sur les droits de majorats. Mais, comme toute disposition dérogatoire au droit commun, l'article 43 du décret de 1808 doit être interprété restrictivement et ne peut être érigé en principe.

Pour nous, qui devons prendre parti dans cette discussion, il nous paraît que les arguments invoqués par Demante n'ont point toute la force probante que leur attachait cet auteur. Voulant absolument trouver une justification à sa théorie, le savant professeur interprète à sa manière des textes qui ont été rédigés par le législateur dans un esprit tout différent. A l'exception du décret de 1808, dont nous avons marqué le caractère exceptionnel, nulle part, en effet, nous ne trouvons spécifié que le droit proportionnel ne doit point être perçu. Si le rédacteur de la loi de frimaire a indiqué que le droit, dans le cas de contre-lettre ou d'exploit enregistré hors délai, était perçu à titre d'amende, c'est en raison du caractère spécial de

(37) Demante, *op. cit.*, 4^e éd., p. 81.

(38) Naquet, *op. cit.*, p. 162-163; Wahl, p. 176, note 4.

la nullité qui est prononcée dans ces articles. Nous l'avons déjà indiqué, la raison essentielle qui justifie la perception du droit sur l'acte entaché de nullité, c'est la persistance des effets produits par l'acte nul, la survivance de l'acte jusqu'à son annulation. Or, dans le cas des articles 34 et 40, c'est la loi fiscale elle-même qui prononce la nullité pour sanctionner des violations de ses dispositions. Comme il serait illogique de prendre en considération, pour la perception de l'impôt, des actes que la loi elle-même prive de tout effet et considère comme nonavenus et comme, d'autre part, il n'y a pas lieu d'octroyer un régime de faveur à ces nullités, le législateur décide de percevoir la somme correspondant à l'impôt, non pas à titre de droit, mais à titre d'amende, avec toutes les conséquences qui s'attachent à cette qualification.

A ces textes, les auteurs de la seconde moitié du XIX^e siècle, Naquet en particulier, opposent l'article 60 de la loi de frimaire ainsi rédigé : « Tout droit d'enregistrement perçu régulièrement en conformité de la présente loi ne pourra être restitué quels que soient les événements ultérieurs, sauf les cas prévus par la présente. » Nous avons déjà eu l'occasion de reproduire le raisonnement, fondé sur l'histoire, par lequel notre auteur tire argument de cet article en faveur de sa théorie⁽³⁹⁾. Nous devons dire cependant que le texte proposé est loin de nous convaincre. Il y est, en effet, question de non-restitution de droit perçu en conformité de la loi, mais rien ne prouve que le droit perçu sur un acte entaché de nullité absolue l'ait été conformément à la loi. D'ailleurs, la loi du 18 janvier 1912 ayant modifié complètement le sens et la portée de l'arti-

(39) Pour la filiation historique de l'art. 60, voir *supra*, p. 53 et 183-184.

cle 60, si notre théorie fiscale des nullités reposait sur ce texte, elle se trouverait à l'heure actuelle sans fondement.

Nous pouvons donc conclure à l'absence de textes, soit en faveur de la perception du droit d'enregistrement sur les actes nuls, soit contre cette théorie. Cette constatation est pour nous d'une importance capitale. Comme le signale M. Gény dans son article déjà cité du *Particularisme en droit fiscal* ⁽⁴⁰⁾, le problème de l'autonomie du droit fiscal ne peut se poser pour le commentateur qu'en l'absence de dispositions expresses du législateur sur la matière. En présence d'un texte de loi fiscale apportant une dérogation, le juriste ne peut que s'incliner, il lui est seulement possible d'apprécier la valeur des motifs qui ont décidé le législateur à intervenir. Au contraire, à défaut de dispositions législatives, la question de l'autonomie reprend tout son intérêt. Il est permis alors d'examiner et de critiquer, à la lumière du droit commun, les solutions de l'Administration. Tel est bien le but de cette étude.

II. LES ARGUMENTS HISTORIQUES. — Que penser maintenant des arguments historiques ? Nous nous sommes suffisamment expliqué à leur sujet ⁽⁴¹⁾, lors de notre exposé doctrinal, nous n'avons pas à y revenir longuement. Si les partisans de la non-exigibilité du droit, particulièrement Championnière et Rigaud, utilisent les dissertations de Dumoulin et de d'Argentré, ils ne font pas assez remarquer que les redevances étudiées par les grands commentateurs des coutumes étaient des droits seigneuriaux « qui peuvent être considérés comme une émanation du droit

(40) Gény, *Particularisme en droit fiscal* (*Revue trimestrielle*, 1931, p. 810 et 815).

(41) Voir *supra*, p. 29 à 33 et 181 à 183.

de propriété, tandis que l'impôt de l'enregistrement est une émanation pure et simple du droit de souveraineté » (42).

Nous avons pu constater d'ailleurs l'évolution qui s'était produite au sujet de ces droits seigneuriaux eux-mêmes, puisque Boutaric, dans son *Traité*, admet sur la question une solution différente de celle professée par Dumoulin et d'Argentré.

Quant aux impôts royaux, origine directe de notre droit d'enregistrement, l'opinion de Bosquet que nous avons relatée (43) et qui décide que le droit de centième denier doit être payé provisoirement jusqu'à ce que l'acte ait été annulé, nous semble apporter un argument sérieux à la thèse de la Régie. Néanmoins, les enseignements que notre ancien droit est susceptible de nous fournir en cette matière restent assez faibles, à raison de l'incertitude des solutions proposées et des différences existant entre les impôts de l'ancien régime et les droits d'enregistrement.

L'absence de textes sur la question et les enseignements très vagues donnés par l'ancien droit nous obligent à rechercher ailleurs la raison de la théorie fiscale des nullités. L'histoire nous aurait-elle fourni une solution nette et précise que notre droit moderne se serait borné à reproduire, il nous aurait fallu cependant trouver le motif de la solution de l'ancien droit et le problème serait resté identique.

Comment s'explique la solution fiscale ? Les justifications proposées, fort nombreuses en apparence, peuvent se ramener à une ou deux idées essentielles.

(42) Voir Demante, *op. cit.*, p. 4-5.

(43) V. *supra*, p. 32.

III. LE RECEVEUR N'EST PAS JUGE DE LA NULLITÉ. — Parmi les arguments le plus fréquemment invoqués, revient cette idée que le receveur n'est pas juge de la nullité de l'acte. Les arrêts de la Cour suprême en font un usage constant ⁽⁴⁴⁾ et nos auteurs, particulièrement ceux de la seconde moitié du XIX^e siècle, attachent à cette formule une importance capitale; mais, à la bien examiner, ce n'est point une explication qui nous est ainsi présentée. Soutenir que le receveur n'est pas juge de la nullité de l'acte, c'est dire sous une autre forme que la nullité ne met pas obstacle à la perception du droit proportionnel.

Pourquoi le receveur n'est-il pas juge de la nullité? Deux raisons ont été proposées. Le receveur n'a pas les moyens de s'assurer de la validité de l'acte, telle est la première des explications. Mais on peut répondre que cet argument est sans valeur lorsqu'il s'agit d'une nullité apparente. L'application du droit d'enregistrement comporte la connaissance du droit privé, et il n'est pas difficile à un receveur de discerner à première vue les vices dont sont entachés un acte de donation sous seing privé, une donation contenant une substitution prohibée, ou une société anonyme composée de quatre membres. Et même la découverte de la nullité demanderait-elle un examen plus approfondi, « le rôle du receveur, dit M. Wahl ⁽⁴⁵⁾, ne consiste pas uniquement à percevoir l'impôt, puisque la Régie a pour devoir d'apprécier, en se référant uniquement au droit civil, la nature du contrat. Il ne lui est pas plus difficile de rechercher si le contrat est valable d'après les principes du droit civil, il ne ferait pas plus office de juge dans le

(44) V. *supra*, p. 135 et s.

(45) Wahl, *op. cit.*, t. I, p. 174-175.

second cas que dans le premier. Il déterminerait simplement les conditions d'exigibilité du droit, comme il les détermine en recherchant la nature du contrat. » (46). Nous reconnaissons cependant, avec M. Naquet, que dans certains cas « il ne suffit plus de consulter l'écrit, mais de l'interpréter d'après les règles du droit; il faut tenir compte de circonstances diverses que l'acte révèle rarement, telles que l'incapacité, le dol, la violence » (47). Mais il nous paraît aussi qu'il est vraiment exagéré de faire de cette circonstance que le receveur n'a pas, dans certains cas, tous les éléments nécessaires pour apprécier la validité des actes, un argument péremptoire en faveur de la perception.

Quant au second motif, il consiste dans cette idée qu'il suffit que le receveur puisse arriver à une perception, le reste lui importe peu. « Le receveur, dit Garnier (48), n'a reçu que le mandat de percevoir l'impôt. La nécessité où il se trouve d'examiner les caractères d'une

(46) Nous retrouvons d'ailleurs le même raisonnement dans Championnière et Rigaud, *op. cit.*, p. 226 : « L'article 28 de la loi de frimaire ordonne que les droits des actes soient payés avant l'enregistrement; nul ne peut en atténuer ni différer le paiement sous prétexte de contestations sur la quotité; or, entre le contribuable et le receveur, il n'y a point, au moment où la formalité se donne, d'intermédiaire légal; c'est donc le receveur qui est le premier juge du droit à consigner; à cet effet, il doit examiner l'acte, déterminer ses caractères et la classe du tarif auquel il appartient. S'il s'y trouve les éléments d'une obligation de somme, d'une libération, d'une vente, il exigera les droits établis pour ces sortes de conventions; mais s'il ne croit y rencontrer aucune condition constitutive d'un contrat prévu par le tarif ou même d'un contrat quelconque, il ne réclamera que le salaire de la formalité. Ces règles de perception sont incontestables; elles sont même nécessaires et dictées par la nature des choses; évidemment, elles constituent le receveur juge de tous les effets de l'acte et par conséquent de sa nullité, car avant de déterminer le caractère que lui attribuent ses effets il faut s'assurer qu'il en produit. »

(47) Naquet, *op. cit.*, p. 157.

(48) Garnier, R. G., V^o Nullité, n^o 20.

convention ne doit pas dépasser ce qui lui est indispensable pour l'accomplissement de son mandat. Dès qu'il a rencontré dans le contrat qui lui est soumis la possibilité d'appliquer le tarif, son rôle est terminé : tout ce qu'il ferait au delà serait sans objet, parce qu'il n'a plus d'intérêt à le faire. » Les partisans de l'autonomie du droit fiscal ont la partie belle avec un pareil argument. Il n'y a plus besoin de s'occuper des principes du droit civil. Du moment que l'intérêt du Trésor n'est pas en jeu, pourquoi s'intéresser à la validité de l'acte ? La jurisprudence, il est vrai, s'est laissé prendre à cet argument et certaines décisions reproduisent, sous une forme plus voilée d'ailleurs, l'idée « que la mission de la Régie se borne au recouvrement de l'impôt qu'elle est chargée de percevoir » (49). Que penser de cette explication ? Le problème est beaucoup plus important qu'il ne le paraît au premier abord. Suivant le parti que l'on prend sur cet argument que le receveur n'est pas juge de la validité de l'acte, parce que cette appréciation ne lui est pas nécessaire pour arriver à une perception, on se range parmi les partisans ou les adversaires de l'autonomie du droit fiscal. Pour nous, l'explication ne nous satisfait point. L'enregistrement est un impôt sur les actes et mutations. Cette définition démontre elle-même que le rôle du receveur ne peut se borner à une simple perception. Il lui faut apprécier la nature des actes qui lui sont soumis. Avec la thèse proposée, on arriverait à ce résultat surprenant qu'en toute hypothèse c'est le droit le plus élevé qui doit être perçu, puisqu'il suffit qu'il y ait une base quelconque à la perception et que la mission de la Régie se borne au recouvrement de

(49) Cass. civ., 15 févr. 1854 (S., 34. 1. 272), Voir *supra*, p. 122.

l'impôt sans s'inquiéter de la valeur de l'acte auquel elle l'applique. Comment, si l'on admet la thèse proposée, reconnaître la théorie des conditions suspensives ? L'acte affecté de cette modalité peut, aussi bien que l'acte nul, servir de fondement à la perception. Il y a un intérêt majeur, pour le Trésor, à percevoir immédiatement les droits. Pourquoi ne pas l'admettre, puisqu'il suffit d'arriver à une perception ?

L'argument que le receveur n'est pas juge de la nullité ne doit pourtant pas être écarté comme fondement de la théorie fiscale. Mais ce sont ses motifs qui doivent être soumis à une revision sévère. C'est dans le droit civil lui-même que nous trouvons la raison pour laquelle le receveur n'a pas à se faire juge de la validité de l'acte. Jusqu'à ce qu'une décision judiciaire soit intervenue en la question, foi est due au titre. On peut discuter sur le rôle du juge en matière de nullité, dire qu'au cas de nullité relative celle-ci est prononcée par la juridiction compétente, tandis que la nullité absolue est seulement constatée. Peu importe : tous les auteurs de droit civil reconnaissent que l'intervention de la justice est indispensable. La nullité n'existe jamais de plein droit; c'est pour cette raison que le receveur n'a pas à s'immiscer dans une fonction que la loi ne lui a pas confiée et n'a pas à jouer un rôle que notre droit réserve à nos tribunaux. L'acte nul, même de nullité absolue, doit être tenu pour valable par un particulier, tant qu'il n'a pas été annulé, sauf pour cet individu à en faire prononcer la nullité s'il y a intérêt. L'Administration a donc le droit de considérer un tel acte comme valable et n'a pas à se faire juge de la nullité; on revient ainsi à la théorie de l'apparence dont nous constaterons le rôle considérable en droit fiscal. On pour-

rait, il est vrai, nous objecter la position différente prise par la Régie lorsqu'elle invoque la nullité d'un acte qui lui est préjudiciable. Nous ne négligeons pas cet argument, nous réservant de l'examiner ultérieurement.

IV. LA CRAINTE DE LA FRAUDE. — Il est une autre justification que l'on a fait valoir en faveur de la théorie fiscale des nullités; c'est la crainte de la fraude. La solution contraire à celle de la Régie, nous dit Maguéro ⁽⁵⁰⁾, ne donnerait-elle pas « à la fraude un moyen trop facile de tromper le fisc, d'éluder l'impôt, en déguisant sous l'apparence d'un contrat inexistant (l'auteur confond ici les actes inexistants avec ceux que nous appelons nuls de nullité absolue) une convention que les parties seraient d'accord pour exécuter ? »

L'argument a sa valeur pour celui qui ne s'occupe que des intérêts du Trésor, mais il est facile de répondre que la crainte de la fraude ne doit pas faire perdre de vue les principes qui dominant le droit de l'enregistrement. Au surplus, pour reprendre l'exemple que nous avons précédemment cité, d'actes affectés de conditions suspensives, il est évident que la règle qui repousse l'exigibilité de l'impôt jusqu'au moment de l'arrivée de la condition favorise la fraude. Le Trésor l'a cependant admise bien qu'elle lui soit défavorable, car « il ne touche certainement et immédiatement que le droit fixe et il n'est pas sûr, quand la condition se réalise, de percevoir l'impôt correspondant à la nature du fait juridique, si l'arrivée de la condition

(50) Maguéro, *op. cit.*, V^o Nullité, n^o 21. Voir même idée chez Garnier, *op. cit.*, V^o Nullité, n^o 22 : « La fraude ne s'empresserait-elle pas de profiter de ce moyen d'éluder l'impôt ? On la sait certes assez ingénieuse pour croire que les subterfuges ne lui manqueraient pas pour dissimuler sous les apparences d'un contrat non valable, le contrat auquel elle serait bien déterminée à donner une existence réelle. »

n'est pas révélée par les redevables et si la Régie n'a pas les possibilités de la découvrir » ⁽⁵¹⁾. Nous devons ajouter que cette crainte de la fraude, qui tient une très grande place chez Dublineau ⁽⁵²⁾, n'est pas considérée cependant comme un argument déterminant par la plupart des auteurs et des décisions jurisprudentielles.

V. LA FAUTE DES PARTIES. — Les parties, dit-on encore pour justifier la théorie fiscale, sont mal fondées à arguer, pour se soustraire à l'impôt, d'une cause de nullité qu'elles ont eu le tort d'introduire dans leurs actes. L'argument a sa valeur, mais il ne nous paraît pas suffisant. Admis avec toutes les conséquences qu'il comporte, il permettrait à la Régie de se prévaloir de la nullité pour percevoir un droit plus élevé, tandis que les parties se verraient refuser cette faculté. Or, telle n'est pas la solution de la jurisprudence sur cette question ⁽⁵³⁾. En outre, il faut bien remarquer que le droit d'enregistrement n'a jamais été une sanction, mais un impôt. Enfin, la partie qui invoque la nullité n'est souvent pas responsable de celle-ci. C'est par exemple une personne qui a acquis un bien qui n'appartenait pas à son vendeur; l'acquéreur est cependant poursuivi en paiement du droit de mutation. Il est pourtant intéressant de noter la relation qui existe entre cet argument et le principe du droit civil « *Nemo auditur propriam turpitudinem allegans* ». C'est par la transformation de cette idée civiliste que les auteurs fiscaux ont été amenés à utiliser l'argument que nous venons d'étudier, en faveur de leur théorie.

(51) Voir Pilon, *Principes de l'enregistrement*, n° 553, p. 285.

(52) Dublineau, *op. cit.*, p. 146.

(53) Voir *infra*, p. 214 et s.

N° 2. — LA VRAIE RAISON DE LA THEORIE FISCALE.

Si la crainte de la fraude et l'idée que les parties sont mal fondées à invoquer une nullité qu'elles ont elles-mêmes provoquée ne constituent que des justifications secondaires de la théorie fiscale de la nullité, il en est tout autrement de l'argument tiré de l'exécution de l'acte nul. L'acte nul peut être exécuté et produit tous ses effets jusqu'à son annulation.

Dans la première partie de ce chapitre, nous avons essayé de montrer l'importance croissante prise par cet argument dans la théorie fiscale.

Laissé dans l'ombre par les auteurs de la première moitié du *xix^e* siècle, il apparaît, timidement d'ailleurs, chez Demante dans sa quatrième édition, et explique en partie le revirement de cet auteur. C'est, en effet, à la grande idée d'exécution des actes nuls que se rattachent les justifications proposées par l'éminent professeur et qui sont, nous le savons déjà, la persistance d'une obligation naturelle et la coloration de la possession; c'est parce que l'acte nul a été exécuté qu'il produit ces effets. Il ne faudrait point croire que cette idée ait rallié l'unanimité des théoriciens. M. Naquet, en particulier, déclare que l'argument est pour lui inadmissible : « Un contrat nul, dit-il, produit rarement une obligation naturelle, et dans le cas où il la produit, il y a deux choses à distinguer : le contrat est nul comme contrat ordinaire se rattachant à tel ou à tel type, mais il reste valable comme productif d'obligation naturelle et la question n'est plus que de savoir si l'acte qui engendre une obligation naturelle est impossible ou non. » De même pour la coloration de la possession, ce n'est point l'acte nul qui entraîne l'exigibilité du droit : « Le droit est assis sur la possession et non sur l'acte nul.

Cet acte, dit-on, colore la possession, mais à ce point de vue, encore, il est inutile, car une simple déclaration le suppléerait. » Et M. Naquet de conclure que « l'acte nul est impuissant à produire des effets imposables »⁽⁵⁴⁾.

Cependant, l'argument de la persistance des effets de l'acte nul arrive peu à peu à prendre la place qui lui est due et finit même par être pour certains auteurs, en particulier pour M. Wahl, la seule explication rationnelle de la théorie fiscale des nullités.

Il nous paraît aussi que la production de conséquences juridiques jusqu'à la déclaration de nullité est à elle seule suffisante pour fonder la théorie fiscale; elle permet en outre d'écarter toutes les théories intermédiaires et de répondre aux objections adressées à la thèse de la Régie.

Nous ne négligeons pas pour cela les critiques que Naquet adressait à la théorie de Demante, mais ces critiques s'expliquent par l'attitude même de Demante qui, au lieu d'exposer la thèse de la production d'effets par l'acte nul dans toute son ampleur, s'est borné à prendre deux points très particuliers. En effet, la persistance de l'obligation naturelle, résultant de l'acte nul, ne se retrouve en droit fiscal que dans l'hypothèse très spéciale du legs entaché de nullité exécuté par les héritiers du testateur. De même la situation de défendeur accordée au détenteur d'un objet en vertu d'un acte nul ne constitue qu'un des aspects de la question. On comprend alors que des théoriciens pour lesquels la vérité de l'adage « *Quod nullum est nullum producit effectum* » ne faisait encore aucun doute, se soient montrés hostiles à de telles justifications de la théorie fiscale.

(54) Naquet, *op. cit.*, p. 160.

Remarquons qu'à s'en tenir à des solutions particulières, on aurait pu aussi bien invoquer l'article 1318 du Code civil, qui décide qu'un acte authentique nul comme tel par suite d'incompétence du notaire ou de défaut de forme vaut néanmoins comme acte sous signature privée, hypothèse qui rentre dans la théorie plus générale de la conversion des actes juridiques. « La conversion, en effet, est l'opération qui consiste, lorsqu'un acte juridique, tel qu'il a été passé par les parties, est inefficace, mais renferme les éléments nécessaires à la formation d'un autre acte valable, à en tirer un acte nouveau qui réponde au but économique que les parties avaient en vue. » ⁽³⁵⁾.

Mais la théorie de la conversion ne constitue qu'un des aspects du problème plus général de la persistance des effets de l'acte nul, dont la mise en relief, à l'heure actuelle, forme la partie la plus intéressante et la plus nouvelle de la théorie civiliste des nullités et donne un fondement indiscutable à la théorie fiscale.

« L'idée fondamentale de la nullité, écrit M. Bonnecase, c'est celle d'un vice atteignant un acte sans le détruire. Du moment où il est né à la vie juridique, un acte, si imparfait soit-il, remplit, tant qu'il n'est pas annihilé, la fonction d'un acte juridique. Qu'il soit ensuite anéanti par une décision judiciaire, il n'en restera pas moins qu'il a constitué dans la vie sociale un centre juridique autour duquel ont pu se nouer de multiples intérêts. » ⁽³⁶⁾. Voilà, nous semble-t-il, exposée dans une for-

⁽³⁵⁾ Piédelièvre, th. précitée, p. 16 à 137, 68 à 89; Hémard, *Compte rendu de G. Satta : La conversione dei negozi giuridici* dans *Nouvelle revue historique*, 1907, p. 720; Perrin, *La conversion par réduction des actes et des personnes juridiques*, th. Dijon, 1911; Guyard, th. précitée, p. 83 à 87.

⁽³⁶⁾ Bonnecase, *Suppl. au Baudry*, t. III, p. 176.

mule saisissante, la raison d'être de la théorie fiscale, voilà pourquoi le droit proportionnel doit être perçu sur un acte entaché de nullité, fût-elle absolue, tant que l'acte n'a pas été annulé, et pourquoi la solution ne peut pas être différente.

N° 3. — REJET DES SYSTEMES INTERMEDIAIRES.

Par là même, nous répondons à tous les auteurs qui, admettant la théorie fiscale de la perception sur l'acte entaché de nullité, veulent cependant y apporter certaines restrictions. Nous ne parlons pas de Garnier, qui soutient qu'il n'y a plus de motifs à la perception « lorsque la nullité absolue est apparente au moment de l'enregistrement de l'acte, soit qu'elle ait été reconnue par une décision souveraine de la justice, soit que la nullité résulte du contrat même ». Nous avons déjà vu ce qu'il fallait penser de cette réserve apportée par Garnier à la théorie fiscale; les exceptions qu'il propose, se justifient par le principe de la non-exigibilité du droit sur un acte annulé ou se rattachent au problème particulier de l'imperfection (37).

La solution suggérée par Bastiné (38) et adoptée par Maton et Demante dans sa première édition mérite au contraire de retenir notre attention. Nous reconnaissons volontiers, disent-ils, que le receveur ne peut être juge de la nullité d'un acte lorsque la découverte de celle-ci demande un examen trop spécial. L'agent du fisc n'a ni les moyens, ni les éléments nécessaires pour trancher des questions très délicates, sur lesquelles nos tribunaux eux-mêmes sont

(37) Voir Garnier, *Vo Nullité*, n° 24, et nos développements, *supra*, p. 39-60.

(38) Bastiné, I, n° 46; Maton, I, n° 264; Demante, I, n° 50, 1^{re} éd.; voir *supra*, p. 39.

parfois très embarrassés. Mais lorsque le vice atteignant la convention peut se reconnaître à la simple inspection de l'acte, pourquoi, alors, maintenir la règle de l'exigibilité du droit d'enregistrement? Il y a évidemment des cas où il n'est pas plus difficile de découvrir la nullité d'un contrat que sa nature. On comprend alors la faiblesse de la théorie fiscale fondée sur la seule idée du receveur incapable de déceler la nullité. Au contraire, avec l'argument tiré de la persistance des effets de l'acte nul, la théorie proposée par Bastiné ne résiste pas à un sérieux examen. Que le vice de l'acte soumis à la formalité soit apparent ou caché, qu'il s'agisse d'une donation réciproque entre époux, faite par un seul acte, ou au contraire d'une violation d'une prescription légale non manifeste, l'acte nul est susceptible d'être exécuté, il produit des effets jusqu'à son annulation. Il serait illogique et contraire aux principes du droit commun de le soustraire à la perception.

Ce raisonnement s'applique également à la théorie proposée par Toullier ⁽⁵⁹⁾, consistant à suspendre la perception du droit de mutation si l'action en nullité est formée avant qu'il soit perçu. Pour Toullier, en effet, la demande en nullité fait apparaître le vice dont l'acte est affecté. Partisan de la théorie classique dans toute sa rigueur et de la règle que ce qui est nul ne produit aucun effet, il en conclut que l'acte nul de nullité radicale dont on a demandé l'annulation doit être considéré comme non avenu et par suite ne peut être pris en considération par le droit fiscal. L'argument ne paraît pas valable, car, ainsi que le fait remarquer M. Wahl ⁽⁶⁰⁾ : « Tant que l'an-

(59) Toullier, *op. cit.*, n° 531. Voir *supra*, p. 37-38.

(60) Wahl, *op. cit.*, t. II, n° 481, p. 342-343.

nulation ne s'est pas produite, la situation reste la même, une demande en annulation ou en résolution n'empêche pas l'acte de continuer à produire ses effets. » D'ailleurs, nous dit Garnier⁽⁶¹⁾ : « Toullier aurait dû faire connaître les motifs de distinguer, au point de vue de l'application des droits, entre le contrat dont la demande en nullité se trouve formée au moment de l'enregistrement et celui à l'égard duquel l'action n'est pas encore introduite, car nous ne les saisissons pas. De deux choses, l'une : ou le contrat radicalement nul doit subir la perception avant que le juge ait prononcé, ou il doit être exempt de tout droit comme portant en lui une cause négative de l'existence. Ce n'est pas la formation de l'action qui change la nature de la convention. Cette convention est après la demande en nullité absolument ce qu'elle était avant. Le juge seul peut nous dire si le contrat doit être considéré comme n'ayant jamais eu l'existence. Jusque-là, il peut bien être nul de plein droit, mais il est peut-être simplement annulable ou même véritablement valide. C'est un fait que nous ignorons et que la formation de la demande en nullité ne peut nous apprendre. »

N° 4. — REPOSE AUX OBJECTIONS QUE L'ON PEUT ADRESSER
A LA THEORIE FISCALE.

I. NATURE DE LA NULLITÉ. — Nous venons d'éliminer les solutions intermédiaires, mais il nous reste encore à examiner la théorie qui prend nettement le contre-pied de la thèse de l'Administration et qui, soutenue par Championnière et Rigaud et Pont dans le *Répertoire Dalloz*, refuse

(61) Garnier, R. G., V° Nullité, n° 23.

à la Régie le droit de percevoir l'impôt sur un acte entaché de nullité absolue.

Notre étude jurisprudentielle nous a permis de constater le peu d'importance qu'il fallait attacher aux décisions citées par les partisans de cette théorie et qui, d'après eux, consacraient leur thèse. A l'exception de quelques jugements, la plupart des décisions ne se rapportent pas directement à l'hypothèse qui nous occupe. Mais l'absence d'intérêt pratique ne nous permet pas de négliger le côté scientifique de cette théorie.

La nature de la nullité, tel est l'argument essentiel sur lequel elle se fonde. La nullité est une manière d'être de l'acte, un état de l'acte. La convention entachée d'une nullité absolue est comme n'existant pas. Par suite, le droit fiscal ne peut appliquer l'impôt sur ce que la loi civile elle-même défend de prendre en considération.

Pour les auteurs, comme M. Japiot, qui rejettent la conception de l'acte organisme, il est clair que la valeur de l'argument proposé par les théoriciens fiscaux du début du *xix^e* siècle se trouve considérablement réduite. Pour la doctrine civiliste moderne, dont nous avons signalé l'hostilité envers la thèse classique, les idées d'acte organisme et de nullité manière d'être de l'acte, n'ont d'autre valeur que celle de figures de rhétorique. Ce sont des fictions dont le juriste ne doit user qu'avec circonspection⁽⁶²⁾. La nullité est simplement un droit de critique dirigé contre les conséquences de l'acte : « Ce n'est qu'exceptionnellement, écrit M. Japiot, que l'acte peut avoir *in se* et en tant qu'abstraction, une valeur véritable. La validité, pratiquement, ne peut se manifester que par une absence d'effets... La

(62) Voir Japiot, th. précitée, p. 273.

notion de la nullité frappant non pas l'acte, mais ses conséquences au contraire, permet naturellement de concevoir que telle conséquence soit frappée alors que telle autre ne l'est pas, leur suppression n'ayant lieu que séparément et dans la mesure où le but de la nullité l'exige. » ⁽⁶³⁾. On voit ainsi quel vigoureux argument est apporté par nos auteurs modernes à la thèse de la Régie. La nullité n'est donc pas un état de l'acte; par suite la théorie de Championnière et Rigaud est dénuée de fondement. Si l'invalidité ne s'attache qu'aux conséquences de l'acte, non pas à toutes, mais à certaines, comment ne pas exiger le droit proportionnel sur une convention qui subsiste, mais qui est simplement privée de quelques-uns de ses effets ?

Sans aller jusqu'à admettre la thèse peut-être un peu exagérée de M. Japiot, nous trouvons dans la théorie classique elle-même des réponses aux arguments de la doctrine du début du XIX^e siècle. M. Bonnecase définit ainsi la nullité : « La nullité d'un acte se reconnaît à ce que l'un de ses éléments organiques : volonté, objet, forme, est imparfaitement réalisé, ou encore à ce que le but que poursuivaient les auteurs de l'acte se trouve être soit directement et expressément condamné par la loi, soit implicitement prohibé par elle parce que contraire au bon ordre social. » ⁽⁶⁴⁾. Mais quel est le caractère de l'acte nul ? C'est en l'opposant à l'acte inexistant que le savant professeur révèle la vraie nature de cet acte : « Tandis que l'acte juridique inexistant n'est susceptible en aucune circonstance d'engendrer en tant qu'acte juridique un effet de droit, quel qu'il soit, il en va autrement de l'acte nul,

(63) Voir Japiot, *op. cit.*, notamment p. 294-297-298.

(64) Bonnecase, *Suppl. au Baudry*, t. III, p. 178.

même atteint d'une nullité absolue, pour la bonne et seule raison que cet acte est une *réalité* tant qu'il n'a pas été détruit par une décision judiciaire. » (65).

Ainsi, la thèse de la non-exigibilité du droit proportionnel se trouve privée de l'argument qui constituait sa raison d'être. L'acte nul, même de nullité absolue, est une réalité et produit ses effets tant qu'il n'a pas été annulé. C'est pour cette raison que le droit fiscal, en plein accord avec les principes du droit civil, réclame sur un tel acte le droit proportionnel.

II. DROIT POUR LA RÉGIE D'INVOQUER LA NULLITÉ. — Il est une autre objection que l'on ne manquera pas de nous faire. En admettant que la solution fiscale corresponde aux principes du droit commun, il s'agit uniquement de l'hypothèse où les parties invoquent elles-mêmes la nullité de l'acte. Le droit fiscal adopte alors les règles du droit civil parce qu'elles lui sont favorables et qu'elles lui permettent de percevoir le droit proportionnel. Mais en est-il de même lorsque ces principes lui sont nuisibles ? N'arrive-t-il jamais à la Régie d'invoquer la nullité d'un acte alors qu'elle refuse ce droit aux contribuables ? Pour répondre à cette question il nous paraît indispensable de faire une distinction suivant que la Régie invoque la nullité d'un acte pour percevoir un droit plus élevé soit sur cet acte, soit sur un autre acte présenté simultanément à la formalité.

En premier lieu, il semble définitivement établi par une jurisprudence constante que la Régie ne peut invoquer la nullité dont un acte est entaché pour percevoir un droit plus élevé sur cet acte. La question est jugée et la juris-

(65) Bonnecase, *op. cit.*, p. 154.

prudence n'a pas varié depuis un arrêt de la Cour suprême du 21 décembre 1831 jusqu'à un jugement du Tribunal de Quimper du 26 novembre 1913.

Qu'il s'agisse d'un acte de donation sous signature privée ⁽⁶⁶⁾, de l'omission d'un enfant dans un partage d'ascendant ⁽⁶⁷⁾, d'un legs contenant une substitution prohibée ⁽⁶⁸⁾, l'Administration ne peut percevoir ni le droit de donation au lieu de celui de donation-partage dans les deux premiers cas, ni celui de libéralité au lieu de celui de délivrance de legs dans le dernier.

« Puisque la Régie a toujours repoussé avec raison la prétention élevée par les contribuables de soustraire les actes, sous prétexte de leur nullité, aux perceptions qui doivent les frapper, elle ne peut donc réclamer pour elle un droit justement refusé aux parties. » ⁽⁶⁹⁾. D'ailleurs, ainsi que le fait remarquer très justement M. Wahl, « si la Régie entend se prévaloir de la nullité, cette nullité conduira nécessairement à l'affranchissement du droit. Il y a contradiction à prétendre qu'un acte est nul et à le frapper cependant de droits, quels qu'ils soient. » ⁽⁷⁰⁾.

Cette solution renforce la thèse que nous soutenons. Ce n'est point la recherche d'un profit qui a décidé l'Admi-

(66) Cass. req., 21 déc. 1831 (J. E., 10231; J. N., 7611; S., 32. 1. 182).

(67) Cass. civ., 26 avr. 1836 (J. E., 11500; J. N., 9242; S., 36. 1. 499); Quimper, 26 nov. 1913 (R. P. G., n° 13056).

(68) Cass., 15 févr. 1854 (S., 54. 1. 272); Lyon, 4 févr. 1854 (D., 54. 5. 306). Voir encore Valenciennes, 10 juin 1914; (R. E., 60161); Clermont-Ferrand, 6 juin 1906 (R. P. G., 11324).

(69) Cass. civ., 15 févr. 1854 (S., 54. 1. 272). L'arrêt de 1836 ne s'exprime pas différemment : « Attendu que la possibilité ou l'éventualité d'une action en nullité par celui des descendants qui ne serait pas compris dans la donation ne saurait changer la nature de l'acte par rapport à la Régie à laquelle cette action demeure étrangère, puisque la validité ou l'invalidité des actes est indifférente pour la perception des droits d'enregistrement. »

(70) Wahl, *op. cit.*, t. II, p. 377.

nistration à ne pas percevoir un droit plus élevé sur un acte entaché de nullité. Seule la nécessité d'appliquer les principes du droit commun que nous avons précédemment mis en relief, notamment celui de la persistance de l'acte nul jusqu'à son annulation, et celui de l'exécution possible de l'acte nul, a fait triompher cette thèse pourtant préjudiciable au Trésor.

Mais nos adversaires ne manqueront pas de nous opposer le fameux arrêt des Chambres réunies du 12 mai 1870, ainsi que l'arrêt de la Cour de cassation du 19 janvier 1881. La plupart des auteurs fiscaux tirent en effet argument de ces décisions pour reconnaître à la Régie le droit « d'invoquer la nullité d'un acte au cas où, s'il avait été tenu pour valable, il en serait résulté la diminution ou la suppression des droits exigibles sur une autre opération » (71).

Voici des exemples tirés des espèces jurisprudentielles :

L'adjudication sur licitation au profit d'un héritier qui se trouve acquérir des parts indivises appartenant à ses cohéritiers dans le bien licité, est passible du droit proportionnel à titre onéreux, qui est, au tarif actuel, de 12 p. 100. Cependant, nos tribunaux admettent que si l'on présente à la formalité, en même temps que le jugement d'adjudication, un acte de partage attribuant à l'adjudicataire, pour le remplir de ses droits, l'excédent de sa part dans le prix, ce n'est point le droit de mutation à titre onéreux qui doit être perçu, mais uniquement le droit de partage, qui est à l'heure actuelle de 0,60 p. 100 (72).

(71) Pilon, *op. cit.*, 529, p. 269. Voir dans le même sens Maguéro, *V^o Nullité*, nos 33 et s.; Naquet, *op. cit.*, n^o 90, p. 164 et s.; Dublineau, *op. cit.*, n^o 248, p. 149.

(72) Voir dans ce sens Cass. civ., 17 avr. 1839 (S., 39. 1. 401); Cass. civ., 26 juin 1839 (D., 39. 1. 264); Cass. Ch. réun., 19 mai 1843 (D., 43. 1. 243; S., 43. 1. 501); Cass. Ch. réun., 6 nov. 1851 (D., 51. 1. 314); Cass. civ., 31 janv. 1860 (D., 60. 1. 82).

Supposons, disent les auteurs, le partage entaché de nullité; les parties peuvent-elles l'opposer à la Régie ou celle-ci, au contraire, peut-elle se prévaloir du vice de l'acte de partage pour percevoir sur le jugement d'adjudication, le droit de mutation à titre onéreux ? D'après la doctrine, la Cour de cassation s'est prononcée en faveur de la Régie par plusieurs arrêts, dont un rendu par les Chambres réunies. Au fond, les auteurs tirent argument beaucoup plus des conclusions développées en 1870, devant les Chambres réunies, par le procureur général Fabre, que des motifs des arrêts. « Nous croyons, soutient le procureur général, que le contribuable a d'autres justifications à faire pour se faire exempter de l'impôt que pour le payer. Mais de ce que j'ai le droit d'obtenir l'enregistrement même d'un acte annulable à la seule condition de payer la taxe qu'il devrait s'il était valable, ce n'est pas dire que je puisse me servir de cet acte pour en soustraire d'autres à la taxe dont ils sont passibles de plein droit. Il n'y a là aucune inconséquence : un partage n'a besoin que d'être apparent pour être taxé, il a besoin d'être réel et d'assurer à chaque partie un droit absolu à la propriété de son lot pour exempter d'autres actes. » (73).

Or, dans l'espèce, il ne s'agissait pas d'un acte annulable, le procureur général le reconnaît lui-même, et la Cour, pour repousser le pourvoi des parties, n'a point invoqué la nullité du partage, mais les circonstances de l'acte : « En effet, d'une part, des réserves avaient été faites et des difficultés s'étaient élevées entre les parties et les états liquidatifs qui les constataient ne présentaient

(73) Cass. Ch. réun., 12 mai 1870 (D., 70. 1. 225; S., 70. 1. 219; R. P., 3110; I. G., 2403).

alors qu'un projet de liquidation, et d'un autre côté la liquidation était nécessairement soumise, aux termes de l'article 984 du Code de procédure civile, à l'homologation du Tribunal de la Seine, qui pouvait modifier et contrôler les actes soumis à son examen, et à défaut de cette homologation, ces actes n'avaient qu'un caractère provisoire. »

On peut appliquer le même raisonnement à deux autres arrêts de la Cour de cassation, l'un de la Chambre civile du 22 juillet 1872 ⁽⁷⁴⁾, décidant qu'on ne peut tenir compte, pour la perception du droit de mutation, d'un acte de partage non homologué, l'autre de la Chambre des requêtes du 7 mars 1893 ⁽⁷⁵⁾, appliquant la même solution à un partage intervenu seulement entre deux des trois légataires universels institués par le défunt et qui n'avait pas, dès lors, un caractère définitif et obligatoire pour tous.

Dans toutes ces hypothèses, soutient M. Wahl, on ne peut parler de la nullité de l'acte de partage, mais de son imperfection : « L'acte imparfait n'est pas un acte, mais une offre ou un projet; il ne lie donc pas les parties et par suite n'influe pas sur leurs relations juridiques. Si, par exemple, un acte imparfait intervient, qui, s'il était parfait, influencerait sur les droits d'un acte ou d'une mutation, il n'exerce, en raison de son imperfection, aucune influence sur ces droits. C'est pourquoi il a été décidé que le partage n'influe pas sur les droits de la licitation lorsqu'il n'est pas homologué. » ⁽⁷⁶⁾.

Nous retrouvons le même problème en matière de société commerciale. Voici les faits qui ont provoqué

(74) Cass. civ., 22 juill. 1872 (S., 72. 1. 248).

(75) Cass. req., 7 mars 1893 (S., 94. 1. 41, note Wahl, R. E., 429).

(76) Wahl, *op. cit.*, t. II, n° 521, p. 375-376.

l'arrêt de la Cour de cassation du 19 janvier 1881 (77). Une société constituée entre deux associés arrive à expiration. Sans aucune formalité, les associés décident de continuer cette société. On se trouve donc en présence d'une société verbale. Un des associés meurt. Au moment du décès, l'actif de la société se trouve absorbé par le passif. Devait-on comprendre dans la déclaration de succession de l'associé sa part d'intérêt dans la société, dont la valeur était négative, ou au contraire l'Administration pouvait-elle invoquer la nullité de la société et par suite considérer les associés comme des propriétaires indivis ? La question était d'importance, puisque, jusqu'à la loi du 25 juillet 1901, la déduction des dettes n'étant pas admise, il y avait lieu, avec la solution de la Régie, de comprendre dans la déclaration de succession la part de l'associé dans l'actif brut, sans pouvoir faire figurer le passif. La thèse de l'Administration a triomphé et la Cour de cassation a décidé « que si les associés sont libres de continuer verbalement une société commerciale arrivée à son terme et si le fait de cette continuation verbale peut être prouvé sans la représentation d'un écrit, il ne s'ensuit pas que les sociétés verbalement constituées ou prorogées puissent être opposées aux tiers ou aux créanciers qui ne les ont pas reconnues... »

Mais, pour M. Wahl, cet arrêt ne consacre pas davantage que les précédents le droit pour la Régie d'invoquer la nullité d'un acte. « La société verbale, écrit-il, n'a pas la personnalité morale vis-à-vis de personne; elle ne l'a

(77) Cass. civ., 19 janv. 1881 (S. 82. 1. 275; D. 81. 1. 265; R. P. 5649; I. G. 2650, § 1). Voir, dans le même sens, Fontenay, 9 août 1872 (Garnier, R. P. 3613); Charleville, 17 mai 1872 (R. P. 3613).

même pas entre les parties, elle ne l'a pas même si la nullité de la société n'est pas prononcée, et bien plus une action en nullité est inutile et ne serait pas recevable. » (78).

On trouve enfin certaines décisions qui reconnaissent à l'Administration le droit de se prévaloir du défaut de publicité d'une société, mais la question est néanmoins controversée et il y a des solutions dans les deux sens (79).

En admettant que ces décisions, pourtant discutées, reconnaissent à la Régie le droit d'invoquer la nullité d'un acte pour percevoir un droit plus élevé sur une autre opération juridique, devrait-on conclure, comme le fait M. Pilon⁽⁸⁰⁾, à la contradiction entre cette solution et la théorie des nullités que nous avons précédemment exposée? Il est indiscutable que la théorie civiliste reconnaît elle-même aux tiers et aux créanciers le droit de se prévaloir de la nullité d'un acte. Toute la question, alors, est de savoir si la Régie est un tiers ou un créancier. Nous ne pouvons reprendre ici la discussion de ce problème, mais étant donnée la solution généralement admise qui fait de

(78) Wahl, *op. cit.*, t. II, p. 376, n° 561. Remarquons toutefois qu'à l'heure actuelle il y a une tendance très nette à attribuer la personnalité morale aux sociétés de fait. Voir, sur ce point, Hémard, *Nullités de sociétés et sociétés de fait*, p. 385-386; Palvadeau, *Les cessions de droits sociaux, droit fiscal et droit civil*, th. Bordeaux 1931, p. 109 et s., préface de M. Bonnet. Avec cette solution, le raisonnement de M. Wahl ne pourrait se soutenir.

(79) Cholet, 6 fév. 1890 (S. 92. 2. 60). — En sens contraire, Largentière, 11 oct. 1870 (R. P. 3613); Valenciennes, 27 déc. 1872 (R. P. 3613).

(80) M. Pilon écrit notamment : « Cependant, il n'empêche que la Régie invoque ici une nullité, bien que non prononcée au nom de l'intérêt du Trésor, alors que pour le même intérêt il lui a été refusé d'invoquer la nullité d'un acte présenté à la formalité par le motif qu'elle ne pouvait réclamer pour elle un droit justement refusé aux parties. Et puis, n'est-il donc toujours pas vrai, dans ce cas comme dans l'autre, que tant qu'un acte n'est pas annulé, il existe; donc qu'il doit remplir sa fonction comme s'il était valable en ce qui touche l'exigibilité des droits d'enregistrement (Pilon, *op. cit.*, n° 530).

la Régie un tiers ⁽⁸¹⁾, il n'y a aucune contradiction à admettre que ce tiers puisse se prévaloir de la nullité d'un acte qui lui est opposé. Que cette solution soit critiquable, nous n'en doutons pas; mais c'est la qualité de la Régie et non la théorie des nullités qui est en jeu. L'Administration n'a pas d'ailleurs, avec cette solution, une situation privilégiée par rapport à celle des contribuables, puisqu'il suffit aux particuliers de faire déclarer la nullité pour éviter la perception ou pour obtenir la restitution du droit perçu.

N° 5. — LA THEORIE FISCALE ET LE DROIT CIVIL. — L'APPARENCE.

Nous avons ainsi essayé de répondre aux graves objections que l'on peut adresser à la théorie fiscale des nullités et de montrer que loin de méconnaître les principes du droit civil, le droit de l'enregistrement nous en fournit, en cette matière, une juste application.

Signalons enfin que pour M. Naquet, le fondement essentiel de la théorie fiscale est l'idée d'apparence : « L'acte nul, s'il n'existe pas au fond, existe dans la forme et présente les apparences de tel ou tel contrat déterminé. Toute la question est de savoir si, quand la loi impose certains faits, elle entend imposer le fait réel ou le fait

(81) Pilon, *Principes*, t. I, p. 40-41. « C'est presque un axiome en matière d'enregistrement, que l'Administration est un tiers. Affirmation qui n'a jamais été démontrée, mais qui a pour elle l'autorité d'une déclaration faite par Tronchet lors des travaux préparatoires du Code civil et l'autorité plus grande encore de la Cour de cassation (Cass. req., 23 fév. 1875, D. P. 75. 1. 370; Cass. civ., 27 juin 1883, D. 84. 1. 239), de la Régie et de la presque unanimité de la doctrine. A ce postulat se rattachent des conséquences pratiques fort importantes. « 4° Le droit de la Régie de se prévaloir de la nullité d'un acte qui est invoqué par les parties pour servir de base à un autre acte ». Voir les auteurs cités en note par M. Pilon, p. 41, n. 4. *Adde* Palvadeau, th. précitée, p. 111 à 115.

apparent. Il est clair que si elle s'attache au fait apparent, on ne peut pas objecter que ce fait est inexistant : il a une existence future qui suffit au point de vue fiscal. » (82).

Il est particulièrement curieux de rapprocher cette explication de celle fournie par M. Piédelièvre dans sa thèse, lorsque cet auteur recherche un fondement général aux effets des actes nuls, c'est-à-dire « les principes d'ordre supérieur qui ont conduit le législateur et l'interprète à admettre des dérogations à l'adage « *Quod nullum est nullum producit effectum* ». La bonne foi et la responsabilité peuvent expliquer quelques-unes de ces dérogations. Mais ce ne sont que des considérations d'une importance très secondaire : « Nous croyons au contraire, écrit M. Piédelièvre, que l'idée d'apparence peut servir d'une façon générale à expliquer les limitations apportées aux conséquences normales de la nullité. » (83).

Nous aurons l'occasion de revenir, lors de l'étude des actes imparfaits, sur le degré d'apparence que doit manifester l'acte nul pour qu'on puisse parler d'une survivance de certains de ses effets. Mais il convient de signaler dès à présent que, pour M. Piédelièvre, l'apparence qui résulte soit du seul fait de la passation de l'acte, soit des faits d'exécution, explique les effets des actes nuls : « Toutes ces limitations à la nullité, écrit-il, doivent lui être ramenées; elle en est comme la source commune. L'équité où les nécessités pratiques, à elles seules, ne suffiraient pas à motiver de telles dérogations à la maxime « *Quod nullum est nullum producit effectum* »; l'apparence vient leur apporter ce qu'il leur manque, c'est-à-dire la légitimité de

(82) Naquet, *op. cit.*, p. 162.

(83) Piédelièvre, *th. précitée*, p. 487.

la croyance qu'ont eue les intéressés en la validité de l'acte. » (84).

(84) Piédelièvre, th. p. 493. Voici d'ailleurs les développements que M. Piédelièvre consacre à ce problème :

« L'apparence peut-elle expliquer les effets des actes nuls ? Si nous répondons par l'affirmative, nous aurons trouvé par là même le principe général qui explique de la façon la plus satisfaisante notre thèse, puisque, nous le savons, il peut, dans une mesure plus ou moins grande, s'appliquer dans tous les cas. Il n'y aura pas d'ailleurs à lui reprocher son caractère un peu vague, puisqu'il ne s'agit pas ici de déterminer les conditions d'existence des limitations aux effets normaux de la nullité, mais seulement de les expliquer...

» Lorsqu'un acte est nul, il peut néanmoins paraître régulièrement passé, des consentements peuvent avoir été échangés sans que dans les paroles et la manière d'être des contractants rien n'ait semblé anormal, ou bien des formes solennelles peuvent avoir été employées qui donnent à l'acte une apparence de régularité et de solidité encore plus grande. Le vice est parfois difficile à connaître et la nullité douteuse lorsque rien ne la révèle au dehors.

» Ces apparences de régularité peuvent se manifester de deux façons différentes, ou plutôt à deux époques différentes. Elles se manifesteront d'abord par le fait seul de la passation de l'acte. Il faut attacher en pratique une assez grande valeur à l'idée même de l'existence matérielle de l'acte, indépendamment de tout fait d'exécution; la simple idée que peut avoir la personne de son existence ou de sa non-existence juridique est digne de considération. De là résulte l'importance de l'apparence envisagée sous cet aspect; elle se présente comme étant de nature à faire naître dans l'esprit des intéressés l'idée de l'existence de l'acte et nous avons vu combien de telles apparences mettent en jeu des intérêts dignes d'attention, par les illusions et les erreurs qu'elles peuvent fonder et par les doutes qu'elles soulèvent. Si donc l'acte se présente avec une régularité extérieure susceptible de lui faire attribuer *in se* et dans son ensemble une valeur juridique, les intéressés seront très excusables de ne pas avoir aperçu le vice qui l'affectait et l'apparence suffira amplement à expliquer les effets qui en survivront à leur profit.

» L'acte pourra également paraître régulier lorsque des faits d'exécution auront eu lieu. L'apparence, ici, se matérialise en quelque sorte dans ces faits : l'acte se manifeste extérieurement, acquiert une certaine publicité de fait et se révèle comme valable à un plus grand nombre d'individus. Nous savons également que la possession de la chose a une importance capitale au point de vue de la croyance en la validité; nous avons insisté sur la présomption de régularité et de légitimité qu'elle engendre. La nature plus matérielle de l'apparence résultant des faits d'exécution la rend plus digne de respect et de protection, et plus elle est un fait, plus il devient difficile de la méconnaître sans dénaturer les choses. Ici, plus encore que dans le cas de simple passation, l'apparence

Ainsi, l'idée d'apparence constitue l'explication, pour Naquet, de la perception sur l'acte entaché de nullité et, pour M. Piédelièvre, des effets produits par les actes nuls. Mais, remarque M. Bonnecase à propos de la thèse de M. Piédelièvre — et cette critique peut également s'appliquer à la théorie de Naquet — l'apparence n'est qu' « une idée seconde en quelque sorte, se greffant sur l'idée fondamentale de nullité, c'est-à-dire de vice atteignant un acte sans le détruire. Du moment où il est né à la vie juridique, un acte, si imparfait soit-il, remplit, tant qu'il n'est pas annihilé, la fonction d'un acte régulier. Que l'on fasse intervenir à cette occasion l'idée de bonne foi ou toute autre, c'est parfaitement plausible. Mais l'explication ne vaut que comme reposant préalablement sur l'idée que la nullité d'un acte n'empêche pas son existence. » (85).

En résumé, sans négliger les arguments tirés de la crainte de la fraude et des besoins de la perception, qui cependant ne semblent constituer que des explications secondaires de la théorie fiscale des nullités, on peut dire que celle-ci a un fondement indéniable dans les principes civilistes. Si le receveur n'est point juge de la validité des actes, ce n'est pas par suite d'impossibilité matérielle, mais parce que seuls nos tribunaux ont ce pouvoir d'appréciation. « Observez néanmoins, écrivait déjà Solon au début du xix^e siècle, que la nullité de plein droit ne produit véritablement son effet qu'autant qu'elle est reconnue par

est susceptible d'expliquer très suffisamment les effets des actes nuls : elle donne matériellement un semblant de vie aux parties de l'acte qui ont fait l'objet de l'exécution. C'est comme le dit M. Japiot l'apparence exécution, alors qu'au cas de passation il s'agissait de l'apparence acte. » (Piédelièvre, th. précitée, p. 491-492-493).

(85) Bonnecase, *Suppl. au Baudry*, t. III, p. 175-176-177.

un jugement, car il n'appartient pas aux particuliers de se rendre justice à eux-mêmes; ils ne peuvent jamais l'obtenir que par l'intermédiaire des magistrats spécialement chargés de la leur administrer et qui, par cela même, sont considérés comme les auxiliaires de la loi, *tanquam legale auxilium*. » (86). Jusqu'à son annulation, l'acte nul, même de nullité absolue, continue à produire ses effets; on ne voit pas alors pourquoi il échapperait à la perception du droit proportionnel.

(86) Solon, *op. cit.*, t. I, p. 8 et s.

SECTION II

L'imperfection.

Si la plupart des auteurs civilistes admettent que l'acte nul est susceptible de produire des conséquences juridiques, il faut ajouter que les théoriciens partisans de la notion d'inexistence complètent cette première proposition par celle-ci : l'acte inexistant ne produit pas d'effet. Il nous suffit de rappeler les expressions employées par M. Bonnecase : « Nous posons comme règle exclusive de toute exception, écrit-il, que l'acte juridique inexistant n'engendre, en tant qu'acte juridique, aucun effet quel qu'il soit. » (4). Par suite l'explication de la théorie fiscale des nullités que nous avons trouvée dans les principes du droit civil, n'est plus susceptible de s'appliquer aux actes inexistant. Ceux-ci ne produisant aucun effet ne peuvent être pris en considération par l'enregistrement et le droit proportionnel ne devrait pas être perçu sur de tels actes.

Voilà la preuve, diront les autonomistes, que si le droit civil nous donne la possibilité d'expliquer quelques-unes des solutions fiscales, il ne peut tout justifier. Le droit de l'enregistrement réclame d'autres solutions que celles fournies par le droit commun.

(4) Bonnecase, *Suppl. au Baudry*, t. III, p. 142. Voir *supra*, p. 81.

La réponse à cette objection ne s'est point fait attendre. Il est en effet une catégorie d'actes sur lesquels le droit fiscal lui-même admet qu'aucune perception ne puisse être établie. Ce sont les actes imparfaits. Voilà, répliquent les adversaires des autonomistes, la preuve des rapports qui existent entre les deux disciplines. Les actes imparfaits dispensés ainsi de la formalité ne sont pas autre chose que les actes inexistants du droit civil et par suite se révèle un nouvel intérêt de cette théorie de l'inexistence que certains auteurs considèrent comme une simple construction théorique sans aucune utilité pratique.

Chacune de ces deux thèses renferme une part de vérité. Il ne nous paraît pas possible en effet d'assimiler complètement aux actes inexistants les actes imparfaits. Mais d'autre part, l'imperfection fiscale présente certains caractères qui la rapprochent de l'inexistence civiliste.

Quelles sont les différences et les ressemblances que l'on peut noter entre les deux notions et quelles conclusions peut-on tirer de cette comparaison quant à l'autonomie du droit fiscal ? Notre tâche dans cette section consistera justement à répondre à ces deux ordres de questions.

§ I. — RESSEMBLANCES ET DIFFÉRENCES ENTRE L'INEXISTENCE ET L'IMPERFECTION.

Nous avons déjà signalé les difficultés du problème de l'inexistence. Si l'accord s'est à peu près établi en droit civil sur la question des nullités, des divergences fort graves persistent en doctrine et en jurisprudence sur la notion d'acte inexistant. Sans parler des théoriciens qui rejettent la notion d'inexistence comme inutile et contraire à la réalité, il est impossible de trouver chez les partisans

eux-mêmes de cette idée un critérium unique de l'inexistence. Sans doute l'acte inexistant est celui qui manque d'un élément essentiel à sa formation et qui par suite n'est susceptible de produire aucun effet de droit, mais ce n'est là qu'une définition, et lorsqu'il s'agit de l'appliquer, chaque auteur range parmi les actes inexistants telle catégorie d'actes alors que cette classification est repoussée par d'autres.

Cette remarque préliminaire nous suggère le plan de ce paragraphe. Etant donné le désaccord des auteurs civilistes sur le contenu de cette notion d'inexistence, nous partirons de la théorie civiliste la plus large pour aller à la plus étroite et nous nous efforcerons de discerner quelle est celle correspondant vraiment à la théorie fiscale de l'imperfection. Nous envisagerons ainsi successivement les cas d'inexistence qui ne sont pas des cas d'imperfection et ce qu'est l'imperfection.

N° 1. — *LES CAS D'INEXISTENCE*
QUI NE SONT PAS DES CAS D'IMPERFECTION.

I. LA VIOLATION DES PRESCRIPTIONS LÉGALES D'ORDRE PUBLIC.
— C'est vers la fin du xix^e siècle que la théorie de l'acte inexistant a reçu une extension considérable et a été poussée, il faut le reconnaître, jusqu'à l'exagération. Si nous reprenons par exemple l'énumération fournie par M. Pize dans sa thèse de doctorat, nous trouvons rangés, parmi les causes d'inexistence, à côté de l'absence de consentement, l'erreur destructive du consentement, l'inobservation des formes dans les contrats solennels, l'incapacité de jouissance, le défaut d'objet et l'objet illicite, le défaut de cause, la cause illicite, l'insertion d'une condition ou d'une charge impossible ou illicite dans les con-

trats à titre onéreux, la violation d'une disposition intéressant l'ordre public et les bonnes mœurs ⁽²⁾.

En rapprochant la liste que nous venons d'établir, des solutions dégagées dans notre étude jurisprudentielle, il paraît aussitôt que l'on ne peut parler d'imperfection dans de nombreuses hypothèses prévues par M. Pize. A s'en tenir pour le moment au critérium de l'acte imparfait, consistant dans ce fait que le droit proportionnel ne peut être perçu sur un tel acte, on constate que l'illicéité de l'objet ou de la cause, l'insertion d'une condition ou d'une charge impossible ou illicite dans les contrats à titre onéreux, la violation d'une disposition intéressant l'ordre public et les bonnes mœurs ne font pas obstacle à la perception du droit proportionnel. Il nous suffit de citer les arrêts de la Cour de cassation du 16 mars 1869 et 26 mars 1873 ⁽³⁾, qui décident que la vente de remèdes secrets pourtant prohibée par la loi du 21 germinal an XI, est passible du droit proportionnel de mutation ou encore l'arrêt de la chambre civile du 14 avril 1913 ⁽⁴⁾, qui assujettit à l'impôt la vente de maisons de débauche, acte contraire aux bonnes mœurs. Nous trouverions d'autres exemples si nous examinions les violations de l'article 896 du Code civil sur les substitutions prohibées ou de l'article 1078 du même Code sur l'intervention obligatoire de tous les enfants du donateur dans un acte de donation-partage⁽⁵⁾. Ces décisions jurisprudentielles prises au hasard nous montrent que la notion d'inexistence telle que la comprenaient les auteurs

(2) Pize, *op. cit.*, p. 89. Voir *supra*, p. 48 et 49.

(3) Cass. civ., 16 mars 1869 (D., 69. 1. 247); Cass. civ., 26 mars 1873 (S., 73. 1. 225). Voir *supra*, p. 129.

(4) Cass. civ., 14 avril 1913 (R. P., 12781).

(5) Voir *supra*, p. 126, 127.

de la fin du xix^e siècle et telle qu'elle se trouve également dans le traité de Baudry-Lacantinerie et Barde⁽⁶⁾, puisque pour eux le contrat est inexistant lorsqu'il manque en fait d'un des éléments essentiels à sa formation, ou qu'il a été passé en violation d'une prescription ou d'une prohibition légale fondée sur des motifs d'ordre public, ne correspond pas à la notion fiscale de l'imperfection. D'ailleurs ces auteurs civilistes reconnaissent eux-mêmes, nous l'avons déjà noté, que la distinction des actes nuls et des actes inexistants est inapplicable en droit fiscal⁽⁷⁾.

Mais, à côté de cette forme exagérée de la théorie de l'inexistence, se place la conception classique. Aubry et Rau, Demolombe et Laurent, après avoir dégagé le principe général, ne nous donnent pas, il est vrai, une énumération des différents cas d'inexistence, mais nous trouvons dans l'ouvrage de M. Bonnecase, auquel nous nous sommes déjà si souvent référé, une formule claire et précise et qui paraît bien être l'expression de la doctrine classique dépouillée des exagérations qui l'avaient obscurcie à la fin du siècle dernier. « L'acte juridique, écrit l'éminent professeur⁽⁸⁾, donne l'impression d'une évolution sans arrêt. Pourtant sa structure demeure identique quant à la présence de certains éléments : les éléments spécifiques eux-mêmes constitutifs de sa forme spécifique. Quels sont donc ces éléments ? Ces éléments sont de deux sortes, des éléments d'ordre psychologique et des éléments d'ordre matériel... A la base de cet acte se trouvent en effet : 1° une manifestation de volonté; 2° un objet; 3° suivant

(6) Baudry-Lacantinerie et Barde, *op. cit.*, p. 268. Voir *supra*, p. 70.

(7) Pize, *op. cit.*, p. 189.

(8) Bonnecase, *Suppl. au Baudry*, t. III, p. 136-137.

le cas, un élément formaliste. Le premier de ces éléments est psychologique, les deux autres sont matériels. Que l'un de ces éléments fasse défaut, l'acte sera inexistant, parce que dépourvu d'un élément organique ou spécifique... » « En résumé, écrit notre auteur ⁽⁹⁾, le critérium de l'inexistence tient à la fois du point de vue psychologique et du point de vue matériel. Il consiste en effet à vérifier dans chaque cas si se trouvent réunis une ou plusieurs volontés, un ou plusieurs objets, et éventuellement une forme solennelle; que ces trois éléments manquent de toute la perfection requise par le droit en vigueur, mais soient réalisés dans leur principe, et l'on sera en présence d'une nullité de l'acte juridique, non d'une inexistence. » ⁽¹⁰⁾.

Le consentement, l'objet, la forme solennelle, lorsqu'elle est exigée par la loi, voilà pour la doctrine classique les éléments dont l'absence entraîne l'inexistence de l'acte juridique. On peut se demander alors si le défaut de consentement, le défaut d'objet et l'absence de formes solennelles rendent l'acte imparfait au point de vue fiscal.

II. LE DÉFAUT DE FORMES SOLENNELLES. — Prenons tout d'abord la solennité. Notre étude jurisprudentielle nous a permis de constater que pour nos tribunaux, l'inobservation des formes prescrites par la loi pour une donation ou pour un contrat de mariage, ne peut faire obstacle à la perception du droit proportionnel. Par suite l'acte imparfait étant pour nous celui dont l'invalidité est d'une telle importance que la Régie elle-même perd ses droits, il est bien évident que l'on ne peut parler d'imperfection de forme. Il suffit de rappeler les arrêts célèbres de la Cour

(9) Bonnecase, *op. cit.*, p. 141.

(10) Voir aussi Bonnecase, *op. cit.*, p. 177.

de cassation déjà cités ⁽¹¹⁾. La donation sous signature privée est passible du droit proportionnel, c'est ce que décide la Cour suprême dans un arrêt du 24 mars 1813, et cette jurisprudence s'est maintenue pendant tout le cours du XIX^e siècle, puisque nous trouvons un arrêt de la Chambre des requêtes du 29 novembre 1893 dans le même sens ⁽¹²⁾. L'inexistence du contrat de mariage pour inobservation des règles de forme prescrites par la loi, ne pourrait non plus empêcher la perception des droits d'enregistrement. Voilà donc une différence très nette entre la théorie civiliste et la théorie fiscale.

Il faut toutefois remarquer que beaucoup d'auteurs civilistes, même partisans de l'inexistence, n'admettent pas la solennité comme condition essentielle de la formation des actes juridiques. Sans doute M. Bonnecase écrit « que si la forme solennelle n'est pas par nature un élément essentiel à l'acte juridique, elle peut être élevée à cette dignité par le jeu de la technique juridique soucieuse d'adapter l'acte juridique à son but » ⁽¹³⁻¹⁴⁾. L'auteur rappelle en effet les définitions particulièrement nettes de Ihering dans son *Esprit du droit romain* ⁽¹⁵⁾ : « L'acte formel est celui dans lequel l'inobservation de la forme juridiquement prescrite pour la manifestation de la volonté réagit sur l'acte lui-même. La forme est pour cet acte juridique ce qu'est l'empreinte pour la monnaie. »

(11) Voir *supra*, p. 131 et s.

(12) Cass. civ., 24 mars 1813 (S., 15. 1. 247); Cass. civ., 29 nov. 1893 (R. P., 8211; D., 94. 1. 299; S., 94. 1. 465).

(13-14) Bonnecase, *Suppl. au Baudry*, t. III, p. 139.

(15) Ihering, *Esprit du droit romain*, traduction de Meulenaere, 2^e éd. 1880, t. III, p. 156 et s., cité par Bonnecase, *Suppl. au Baudry*, t. II, p. 148 et s.

Cependant M. Planiol, dans son *Traité de droit civil français*, tout en admettant l'inexistence des actes dépourvus de formes solennelles, reconnaît que l'absence d'effet de l'acte irrégulier dans la forme pourrait tout aussi bien être un cas de nullité, car on conçoit très bien la possibilité de faire ce même acte sans formes solennelles et « si l'acte irrégulier en la forme reste stérile, ce n'est pas qu'il soit inexistant en fait, c'est la volonté de la loi qui le réduit à l'inexistence juridique, c'est-à-dire qu'il est nul. » (16). Sans parler des auteurs qui rejettent la théorie de l'inexistence (17), d'autres juristes, en particulier M. Cohendy qui découvre pourtant de sérieux intérêts à

(16) Voir Planiol, *Traité élémentaire* déjà cité, t. I, p. 138, 11^e éd. M. Guyard, dans sa thèse de doctorat précitée, reconnaît lui aussi que « lorsqu'un acte est soumis à des formes déterminées par la loi, l'observation de ces formes entraîne l'inexistence de l'acte. La forme devient un élément essentiel de l'acte juridique. » Mais il adopte la thèse de Planiol sur l'inutilité de la distinction de l'inexistence et de la nullité absolue. Voir notamment Guyard, *th.* p. 23-24.

(17) Voici les développements particulièrement intéressants que M. Esmein consacre à cette question dans le *Traité pratique de droit civil français* de Planiol et Ripert (Obligations, 1^{re} part., p. 394-395) : « En présence de l'absence de formes, l'idée d'inexistence paraît d'abord susceptible d'une réelle valeur pratique. Dans les actes pour lesquels la loi exige des formes solennelles, leur absence complète fait apparaître le vice à tous les yeux et l'on conçoit que toute personne puisse passer outre, que nul ne puisse invoquer l'acte à un point de vue quelconque... Mais les formalités, quelle que soit l'importance des intérêts qu'elles sont destinées à sauvegarder, ne sont pas, dans le droit moderne, la substance des actes. Elles ne le sont que dans les législations primitives. Dans notre droit, où le consentement à lui seul oblige, la loi peut déclarer nul l'acte que les parties ont fait sans formes et lui refuser les effets qu'elles entendaient réaliser; mais le consentement subsiste, seul susceptible d'effets juridiques. Ce n'est pas le néant... La jurisprudence admet la prescription par trente ans de l'action tendant à faire déclarer un contrat de mariage non venu en raison de sa conclusion hors de la présence de l'un des futurs époux, simplement représenté, omission complète d'une formalité substantielle. En matière de sociétés, certaines applications de la théorie des sociétés de fait sont en opposition avec l'idée d'inexistence pour absence de formes. »

la distinction de l'inexistence et de la nullité, refusent de faire rentrer dans la catégorie des actes inexistant, les actes dépourvus de formes solennelles⁽¹⁸⁾. De son côté la jurisprudence civiliste est assez incertaine et emploie tantôt l'expression d'inexistence, tantôt celle de nullité pour caractériser l'acte auquel fait défaut la solennité exigée par la loi⁽¹⁹⁾.

On conçoit alors que le droit fiscal repousse l'application à tels actes de la théorie de l'imperfection. Même les auteurs fiscaux partisans de l'assimilation de l'imperfection fiscale à l'inexistence civiliste se rallient à la théorie de l'Administration, consacrée définitivement par la jurisprudence. « La solution de la Cour de cassation, écrit M. Pilon⁽²⁰⁾, a été critiquée à tort. Dans l'acte de donation sous seing privé il n'y a pas en effet qu'un projet, qu'une ébauche de donation comme si la donation n'avait pas été acceptée par le donataire. Les deux consentements ayant été réunis, on doit décider que « les actes susceptibles d'être attaqués pour une cause de nullité, résultant d'irrégularités dans la forme, sont toujours, lorsqu'ils sont soumis à l'enregistrement, passibles des droits afférents à la classe des actes dont ils offrent les stipulations. Le défaut d'authenticité peut bien faire naître une action en nullité de la part des parties privées seulement, mais ne change pas la nature des stipulations »⁽²¹⁾.

On doit donc se garder de conclure hâtivement au désaccord du droit civil et du droit fiscal sur cette question de

(18) Cohendy, art. *Rev. trimest.* déjà citée, ann. 1914, p. 38.

(19) Voir *supra*, p. 101.

(20) Pilon, *op. cit.*, t. I, p. 268, n° 526.

(21) Cette citation a été empruntée par M. Pilon à un arrêt de la Chambre des requêtes de la Cour de cassation du 21 déc. 1831 (S., 32. 1. 183).

l'inexistence de forme. Sans doute il ne serait pas difficile pour le receveur de découvrir l'imperfection d'un contrat, due à l'absence de solennité, mais on peut remarquer aussi que rien n'empêche les parties d'exécuter une donation faite par acte sous signature privée, et l'article 1340 du Code civil prévoit cette exécution dans une hypothèse spéciale. Au surplus, pourquoi et comment la Régie prendrait-elle partie dans une discussion où la doctrine et la jurisprudence sont chacune divisées ?

III. L'ABSENCE D'OBJET OU D'UN ÉLÉMENT SPÉCIAL A LA CONVENTION. — Parmi les autres causes rendant les actes juridiques inexistants, outre l'absence de consentement dont nous réservons l'étude, nous trouvons le défaut d'objet et aussi, disent certains théoriciens, M. Planiol en particulier⁽²²⁾, l'absence d'autres éléments variables qui sont déterminés pour chaque acte par sa définition particulière comme par exemple le prix dans la vente. On peut se demander alors si l'absence de ces éléments essentiels entraîne l'imperfection fiscale de l'acte qui en est dépourvu.

A lire les développements de M. Wahl il semblerait possible de répondre par l'affirmative. « L'acte peut être également regardé comme imparfait, écrit cet auteur, lorsqu'un des éléments essentiels à l'existence de la convention n'y figure pas, par exemple une vente sans prix indiqué n'est pas sujette au droit proportionnel. »⁽²³⁾. Pourquoi faut-il alors que l'éminent professeur restreigne aussitôt la portée de sa formule en indiquant qu'« une autre con-

⁽²²⁾ Planiol, *Traité élémentaire* précité, 11^e éd., t. I, n^o 348, p. 137-138.

⁽²³⁾ Wahl, t. I, p. 184, n^o 187,

sidération peut être invoquée dans le même sens ». Pour lui, en effet, si le droit proportionnel ne peut être perçu sur un tel acte, ce n'est point parce qu'il est inexistant, mais parce que l'acte ou la déclaration doit contenir tous les éléments nécessaires à la perception⁽²⁴⁾. Le droit proportionnel de vente étant calculé sur le prix de celle-ci, la perception sur une vente sans prix manque de base. Cette raison que donne M. Wahl en faveur de la non-perception ne nous paraît pas d'ailleurs péremptoire. Il suffit de reprendre les termes mêmes de l'article 16 de la loi de frimaire an VII qui dispose : « Si les sommes et valeurs ne sont pas déterminées par un acte ou un jugement donnant lieu au droit proportionnel, les parties seront tenues d'y suppléer avant l'enregistrement par une déclaration estimative certifiée et signée au pied de l'acte. » De plus, l'arrêt de la Chambre civile du 2 juillet 1879⁽²⁵⁾, déjà cité, indique bien que lorsque les apports sociaux, sans lesquels il n'y a pas de société, ne sont pas mentionnés dans l'acte social, il doit y être suppléé pour la perception du droit par une déclaration estimative. Puisque le receveur a ainsi la possibilité d'obtenir les éléments nécessaires à sa perception, si celle-ci n'est pas effectuée c'est qu'il a été impossible d'arriver à déterminer un objet ou un prix, l'acte étant inexistant.

La question reste donc entière. Peut-on parler d'imperfection au cas d'absence d'un élément de fond autre que le consentement ? On pourrait songer à invoquer dans ce sens certaines solutions administratives ou décisions jurisprudentielles que nous avons signalées dans notre précé-

(24) Wahl, t. I, nos 119 et 120.

(25) Voir *supra*, p. 170.

dent chapitre⁽²⁶⁾ et qui repoussent la perception du droit proportionnel.

S'agissant d'un prix de vente qui n'était point définitivement fixé, la Cour suprême a décidé que cette circonstance était suffisante « pour justifier la déclaration d'imperfection de la dite vente »⁽²⁷⁾. Mais y avait-il là inexistence au sens du droit civil. Sans doute il manquait un élément de l'acte, le prix, mais l'absence de cet élément, variable suivant le contrat, n'est point pour tous les auteurs une cause d'inexistence, en particulier pour M. Bonnecase qui limite au défaut de consentement, d'objet ou de formes solennelles, l'application de sa théorie.

La même remarque peut être faite à propos du défaut de dessaisissement irrévocable dans une donation. Nous avons vu en effet que deux arrêts de la Cour suprême, l'un du 14 juillet 1807 et l'autre du 13 avril 1815⁽²⁸⁾ repoussent la perception sur une donation emportant la charge pour les donataires de payer les dettes laissées par le donateur à son décès. Sans doute un tel acte ne répond pas au caractère de la donation, mais peut-on parler à son sujet d'acte inexistant. Il y a eu vraiment dans ce cas un échange de consentement, un objet et des formes solennelles.

De même encore le jugement du tribunal de Remiremont du 9 juillet 1874 et l'arrêt de la Chambre civile du 12 juin 1914 exigeant pour la perfection du don manuel et l'exigibilité du droit d'enregistrement la tradition effective de l'objet donné n'indiquent pas que l'acte objet du litige était dépourvu de toute efficacité juridique, ce qui est, nous l'avons vu, la caractéristique de l'acte inexistant. Dans le

(26) Voir *supra*, p. 166 et s.

(27) Cass. req., 16 août 1832, cité *supra*. p. 167.

(28) Voir *supra*, p. 169.

premier cas il y avait tout au moins offre de donation et dans le second, remise de dette ⁽²⁹⁾.

Enfin, si nous examinons les solutions qui repoussent la perception pour défaut d'objet il ne paraît pas non plus certain que l'on se trouve en présence d'actes inexistantes. Par exemple dans l'hypothèse du contrat de mariage avec stipulation de remboursement en immeubles de la dot remise aux beaux-parents ⁽³⁰⁾, ou dans celle de cession à un créancier par un débiteur, d'immeubles appartenant à ce dernier jusqu'à concurrence de sa dette ⁽³¹⁾, ou encore dans la vente d'immeubles insuffisamment désignés ⁽³²⁾, on ne peut pas dire qu'il y ait vraiment absence complète d'objet. Les biens vendus peuvent ne pas être fixés avec certitude ou déterminés de façon précise, ils n'en existent pas moins. « L'absence d'objet, nous dit M. Bonnecase, peut résulter aussi bien de la destruction au moment de l'acte de l'objet envisagé que de son irréalité absolue ou si l'on préfère de son impossibilité physique ⁽³³⁾. Dans les espèces de jurisprudence que nous avons relatées les conditions prévues par le savant professeur ne se trouvent point réalisées.

Nous croyons cependant que si l'objet de la convention était, comme l'indique M. Bonnecase, impossible physiquement, si par exemple Pierre déclarait vendre à Paul une propriété au fond de la mer ou une maison dans la lune ou encore si l'objet avait été détruit au moment de l'acte, à condition que cette circonstance fût apparente, si l'on faisait donation par exemple d'une maison située à tel

(29) Voir *supra*, p. 168 et 169.

(30) V. *supra*, p. 166, notes 55 et 56.

(31) Voir *supra*, p. 167, note 58.

(32) Voir *supra*, p. 166, note 57.

(33) Bonnecase, *Suppl. au Baudry*, t. III, p. 140.

endroit, en indiquant que cette maison vient d'être détruite, le droit proportionnel de vente ou de donation ne pourrait être perçu. L'imperfection fiscale se confondrait alors avec l'inexistence juridique. Mais ce ne sont là que des exemples d'école et nous n'avons pas trouvé jusqu'ici d'espèces analogues.

En résumé, certaines décisions font intervenir la théorie de l'imperfection pour repousser la perception du droit proportionnel lorsqu'un des éléments de la convention n'y figure pas ou est insuffisamment déterminé. Mais on ne peut pas dire qu'il y ait vraiment inexistence au sens du droit civil. L'acte dépourvu de prix définitivement fixé ou d'objet certain peut n'être qu'une offre, ne pas répondre à la qualification que lui ont donnée les parties mais au contraire rentrer dans une autre catégorie d'acte juridique, c'est un acte imparfait fiscalement parlant, ce n'est pas un acte inexistant, car tel qu'il est, il est susceptible de produire des effets juridiques.

IV. CONSENTEMENT NON VALABLEMENT DONNÉ. — Poursuivant notre parallèle entre le droit civil et le droit fiscal nous envisageons maintenant l'absence de consentement. Celle-ci, cause indiscutée d'inexistence en droit civil, au moins pour les auteurs qui admettent cette théorie, est-elle aussi une cause d'imperfection en droit fiscal ?

L'absence de consentement peut résulter de diverses circonstances. En effet, ou bien la volonté de l'un des contractants ne s'est point manifestée, ou bien il y a eu manifestation de volonté, mais celle-ci n'était pas valable; c'est par exemple le cas du consentement donné par un fou ou par une personne en état d'ivresse. Dans ces dernières hypothèses, la théorie de l'inexistence devrait recevoir ses

applications les plus logiques et les plus pratiques. En effet, l'acte existe apparemment, mais il n'y a pas eu manifestation d'une volonté consciente. Cependant, ainsi que le font remarquer MM. Colin et Capitant, dans leur traité⁽³⁴⁾, « notre législation positive écarte elle-même cette conséquence de la théorie (de l'inexistence) quand il s'agit des actes d'un fou placé dans un asile d'aliénés ou interdit (article 39, loi du 30 juin 1838 — article 502 du Code civil); ces actes ne sont nuls que d'une nullité relative et quant aux actes passés par un aliéné non interdit ou interdit dans un moment de crise, bien que la majorité des auteurs voient dans ces hypothèses un acte inexistant, la jurisprudence n'y aperçoit que la révélation d'un vice de volonté donnant ouverture à une simple action en nullité relative. » On comprend alors que notre droit fiscal ait refusé d'appliquer la théorie de l'imperfection à de telles hypothèses, en d'autres termes le droit d'enregistrement doit être perçu même si le consentement n'a pas été valablement donné.

Cependant M. Pilon, partisan, comme nous l'avons vu, de l'assimilation de l'imperfection à l'inexistence, tire argument en faveur de sa thèse d'un arrêt de la Chambre civile de la Cour suprême rendu le 1^{er} août 1836⁽³⁵⁾, qui admet la non-exigibilité du droit sur une donation acceptée par une femme mariée non autorisée de son mari. Dans ce cas, soutient-on, il y a bien eu consentement, mais, comme il n'a pas été valablement donné, il y a inexistence en raison de l'importance attachée par la loi aux formalités de l'acte de donation. Nous ne mécon-

(34) Colin et Capitant, 4^e éd., t. I, p. 73 et s.

(35) Cass. civ., 1^{er} août 1836 (S., 36. 1. 910) Voir *supra*, p. 117 et s., 155, 156.

naïssons pas le caractère séduisant de l'argumentation ainsi présentée. Malheureusement, il n'est pas du tout certain qu'il y ait vraiment, dans l'hypothèse qui nous intéresse, inexistence. Sans doute, la jurisprudence a paru quelquefois appliquer la théorie de l'inexistence au cas d'incapacité de la femme mariée acceptant une donation⁽³⁶⁾, mais la doctrine n'a pas manqué de protester avec vigueur contre une telle solution. « La jurisprudence, écrit M. Bonnecase⁽³⁷⁾, absorbe sans motif, dans la solennité de la donation, l'intervention nécessaire de l'organisme d'assistance ou de représentation de l'incapable... On ne saurait assez protester contre une confusion de cette nature, que rien ne justifie. » Et Labbé, dans une note au *Sirey*, sous un arrêt de la Cour d'Aix du 10 mars 1880, déclare : « Nous ne sommes pas persuadé que la nullité résultant du défaut d'autorisation maritale soit, dans les donations, différente de ce qu'elle est dans les actes à titre onéreux. »⁽³⁸⁾. Pour revenir à notre matière, on comprendrait mal qu'après avoir décidé la perception sur une donation dépourvue de formes solennelles, notre jurisprudence admette la non-exigibilité du droit par suite d'incapacité du donataire, l'inexistence dans ce cas étant en quelque sorte due au caractère solennel de l'acte de donation.

On peut également se demander, à propos des actes administratifs soumis à autorisation, si l'imperfection telle que la reconnaît la jurisprudence correspond bien à l'inexistence du droit civil. Nous avons en vue l'arrêt de la

(36) Voir *supra*, p. 100 et les décisions citées.

(37) Bonnecase, *Suppl. au Baudry*, t. III, p. 28.

(38) Note Labbé, sous Aix, 10 mars 1880 (S., 81. 2. 49), citée par M. Bonnecase, *Suppl. au Baudry*, t. III, p. 28, note 1.

Cour de cassation du 15 juin 1869, qui déclare imparfaite jusqu'au moment de l'autorisation préfectorale, une convention passée entre une société et le conseil municipal de Paris⁽³⁹⁾. D'autre part, la Cour suprême, toujours à propos des actes administratifs, fait intervenir la notion d'inexistence dans un arrêt rendu en matière civile le 26 octobre 1913⁽⁴⁰⁾, généralement désigné par les auteurs sous le nom arrêt de Noblet-La Clayette. On serait tenté de rapprocher ces deux décisions et de conclure que dans ce cas tout au moins l'imperfection du droit fiscal est sanctionnée en droit civil par l'inexistence. Pourquoi faut-il alors que l'arrêt de Noblet-La Clayette soit si vivement critiqué par les théoriciens civilistes, qui y démontrent la confusion par la Cour de cassation de la notion d'inexistence et de celle de nullité absolue⁽⁴¹⁾ et que les arrêts rendus en matière fiscale à propos des actes administratifs soumis à autorisation puissent s'expliquer sans faire intervenir la notion d'inexistence.

Nous avons déjà signalé⁽⁴²⁾ que pour les affaires communales, par exemple, l'approbation de l'autorité supérieure était donnée de façon analogue à celle des organes d'assistance en matière de minorité. Par suite, point n'est besoin de parler d'inexistence, le défaut d'autorisation entraîne tout au plus la nullité relative. Quant aux marchés passés par l'Etat, ces conventions sont formées uniquement par l'approbation du ministre compétent qui, seul, prend des engagements au nom de l'Etat. « On

(39) Voir *supra*, p. 164.

(40) Cass. civ., 26 oct. 1913 (S., 20. 1. 7). Voir *supra*, p. 100.

(41) Voir en particulier Bonnecase, *Suppl. au Baudry*, t. III, p. 22 et s.

(42) Voir *supra*, p. 163-164.

conçoit que la formation du contrat, écrit Maguéro⁽⁴³⁾, soit en pareil cas subordonnée à l'approbation ministérielle, car cette approbation constitue la première expression du consentement de l'Etat. Or, point de contrat sans consentement. » Sans doute, dans ce cas, le contrat est inexistant, il n'est pas encore formé, mais il est inexistant comme le serait un simple projet, une offre, mais point dans le sens qui est donné, nous semble-t-il, à ce mot par la doctrine civiliste.

Jusqu'à présent, les points de contact entre le droit civil et le droit fiscal paraissent assez rares. L'imperfection ne comprend certainement pas les cas d'inexistence pour violation des prescriptions légales, tels que les comprenaient les auteurs de la fin du XIX^e siècle. Elles ne jouent pas non plus lors de l'absence de formes solennelles requises par la loi. Les décisions fiscales relatives au défaut d'objet ou à l'absence d'un élément spécial au contrat se rapportent à des espèces où l'on ne peut réellement dire qu'il y ait inexistence. On peut cependant admettre qu'au cas d'inexistence d'une convention, par suite de l'impossibilité physique de l'objet ou de sa destruction matérielle, la théorie de l'imperfection entrerait en jeu. Mais c'est là une hypothèse beaucoup plus théorique que pratique. Enfin, en matière de défaut de consentement, si l'on envisage le cas où un consentement a été donné, mais d'une façon non valable, et dans lequel la théorie civiliste a une réelle valeur pratique, on constate, ou bien que la jurisprudence refuse de faire intervenir la notion d'imperfection, ou qu'elle l'emploie à contretemps, dans des

(43) Maguéro, *op. cit.*, V^o *Acte administratif*, n^o 73.

circonstances où il n'y a pas inexistence au sens civiliste du terme.

Mais il peut arriver aussi qu'un des consentements nécessaires à la convention n'ait pas été matériellement donné, qu'une des parties au contrat n'ait pas manifesté sa volonté. Y a-t-il dans ce cas imperfection ? Il semble possible de répondre par l'affirmative, ainsi que nous allons l'établir en étudiant maintenant ce qu'est l'acte imparfait après avoir vu ce qu'il n'était pas.

N° 2. — *QUAND Y A-T-IL IMPERFECTION AU SENS DU DROIT FISCAL ?*

Nous nous sommes contenté jusqu'à présent de caractériser l'imperfection par son résultat plutôt que par une définition précise. Nous avons admis que l'acte imparfait était celui sur lequel le droit proportionnel ne pouvait être perçu, mais il faut remarquer que si cette conséquence se retrouve dans tous les cas d'imperfection, bien souvent aussi la non-exigibilité du droit peut provenir d'une cause toute différente. Il suffit de citer les actes affectés d'une condition suspensive, les actes innomés. Toutefois, l'idée de la non-perception sur l'acte imparfait nous permet d'éliminer de la théorie de l'imperfection toute une série d'hypothèses dans lesquelles la Régie percevant, justement d'ailleurs, le droit proportionnel, on ne peut parler d'actes imparfaits, notamment au cas d'incompétence du notaire rédacteur de l'acte ou de défaut de formalités. Nous avons vu également que les imperfections pour défaut d'objet ou d'un autre élément spécial à la convention se réduisaient à peu de chose. Ces éliminations restreignent le champ de nos investigations relatives à la théorie de l'acte imparfait, à l'absence de consentement.

I. CARACTÈRES DE L'ACTE IMPARFAIT. — Deux propositions vont nous permettre de préciser notre pensée.

Il semble, en premier lieu, que l'imperfection soit due à l'absence du consentement d'une partie, consentement qui était indispensable à la formation de l'acte juridique resté imparfait.

En second lieu, le problème de l'imperfection est beaucoup plus une question de fond que de forme, la Régie se préoccupant davantage du consentement en lui-même que de la manière dont il se manifeste.

Reprenons successivement ces deux points.

A. — *L'imperfection est due à l'absence du consentement d'une partie.* C'est ce qui résulte très nettement d'un arrêt de la Chambre des requêtes de la Cour de cassation du 8 janvier 1866 ⁽⁴⁴⁾, dont voici les motifs : « Attendu qu'une des parties refusant son consentement à la convention projetée et sa signature à l'acte qui devait la constater, cet acte demeurerait nécessairement *imparfait* et ne pouvait obliger aucune des parties, que c'est à tort que le notaire a fait enregistrer un acte resté à l'état de projet. »

Mais une question se pose alors, quelles sont les parties qui doivent donner leur consentement ?

Pour les conventions synallagmatiques, le problème n'est guère discuté. Puisque la convention fait naître des obligations à la charge des deux parties contractantes, celles-ci doivent nécessairement intervenir. Des difficultés surgissent, au contraire, lorsqu'il s'agit de contrats unilatéraux. Sans doute, remarquent certains auteurs, en particulier Demante et Naquet, du moment qu'il y a contrat il y a obligatoirement deux volontés en présence, mais puisqu'il n'y a qu'une partie qui s'oblige, ne peut-on valablement supposer que la partie à qui le contrat profite

(44) Voir *supra*, p. 145.

a implicitement consenti, et ne peut-on alors se dispenser de la manifestation de son consentement dans l'acte instrumentaire constatant la convention. Bien que cette solution soit l'objet de vives critiques de la part de M. Wahl, il semble néanmoins qu'elle ait définitivement prévalu en jurisprudence⁽⁴⁵⁾.

L'absence de consentement entraîne l'imperfection de l'acte. Cependant, l'arrêt de la Cour suprême du 23 mai

(45) Voici d'ailleurs les développements de Demante : « Le contrat unilatéral, par cela seul qu'il est un contrat, suppose le concours de deux personnes au moins. Voilà pour ce qui est du contrat en lui-même. Quant à l'acte dressé pour la preuve, il semblerait conséquent d'exiger que, pour être complet, il porte trace du consentement du créancier. Mais pour les actes rédigés sous seing privé ou passés devant notaire en brevet, une telle exigence ne saurait être admise. Le créancier étant porteur de l'acte manifeste suffisamment son consentement par l'usage qu'il en fait ou même par la seule détention qu'il en a... Toutes les fois qu'un pareil acte est soumis à la formalité, on doit présumer qu'il est destiné à faire titre au créancier, et le droit proportionnel d'obligation est exigible. » (Demante, 4^e éd., t. I, n^o 411, p. 531.)

La même idée est soutenue par Naquet : « A l'égard de l'acte sous seing privé, il faut qu'il ait été mis en possession de la personne à laquelle il doit servir de titre créancier s'il s'agit d'un acte d'obligation ou débiteur s'il s'agit d'une quittance. A défaut, en effet, ce ne peut être qu'un simple projet, un écrit préparé à l'avance en vue d'une convention future. Est-ce à dire que si un acte d'obligation est présenté à la formalité par le débiteur ou un acte de quittance par le créancier, les droits ne seront pas exigibles ? Non, le receveur n'a point à rechercher par qui l'acte est présenté il doit supposer qu'il l'est par l'ordre de celui au profit duquel il fait titre. » (Naquet, *op. cit.*, n^o 89, p. 163-164.)

M. Wahl s'élève contre une telle solution qui confond l'acte unilatéral et le contrat unilatéral. « L'acte unilatéral, qui dérive non d'un concours de volonté, mais de la volonté d'un seul, est passible des droits même en l'absence du concours de volontés, ce concours n'étant pas nécessaire à la perfection de l'acte; tel est le testament, tels sont encore la lettre de change, le billet à ordre, le billet au porteur. » Au contraire, « le contrat unilatéral, comme le contrat synallagmatique, exige le concours des volontés; il ne diffère de ce dernier qu'en ce qu'il ne contient pas une réciprocité de droits et d'obligations. » En l'absence du consentement des deux parties, il ne peut être soumis à l'impôt. (Wahl, *op. cit.*, t. I, p. 187.)

La jurisprudence s'est, néanmoins, ralliée à la thèse de Demante et Naquet. Voir notamment Cass. civ., 2 mai 1837 (S., 37. 1. 389), pour les quittances, et Cass. req., 29 mai 1833 (S., 33. 1. 513) pour le cautionnement, et nos développements, *supra*, p. 150, et p. 153 et s.

1853 que nous avons précédemment étudié⁽⁴⁶⁾ permettrait de douter de l'exactitude de cette proposition. Dans l'espèce, en effet, la Cour de cassation a décidé qu'un acte présenté volontairement à la formalité est passible du droit proportionnel, quoique non signé d'une partie. Le seul fait de la présentation à la formalité suffirait donc à établir la perfection d'une convention sans aucune manifestation du consentement de la partie non signataire. Cette solution, admissible à la rigueur lorsqu'il s'agit de la partie non obligée dans un contrat unilatéral, puisque pour elle, le contrat ne présentant que des avantages, on peut sous-entendre son consentement, nous paraît pour les contrats synallagmatiques sujette à maintes critiques dont la principale est, à notre avis, qu'on aboutit ainsi à la négation complète de la théorie de l'acte imparfait. Ce n'est point parce qu'on lui présente un acte à l'enregistrement que le receveur doit se croire obligé de percevoir le droit proportionnel. Le droit fiscal lui-même admet bien la théorie des actes innomés.

Un premier point paraît donc établi : l'imperfection dérive de l'absence du consentement d'une des parties.

B. — Mais, avons-nous dit, le problème de l'imperfection est beaucoup plus une question de fond qu'une question de forme, plus clairement, la Régie se préoccupe davantage du consentement en lui-même que de la manière dont il se manifeste.

Nous ne reprendrons pas les développements que nous avons consacrés à cette question dans notre étude jurisprudentielle. Il nous suffit de rappeler que si la signature joue un rôle prépondérant, on peut y suppléer, soit par

(46) Cass. civ., 23 mai 1853 (S., 53. 1. 537). Voir *supra*, p. 148, 149.

la détention de l'acte par la partie non signataire, soit par l'intervention de la justice, soit même par l'idée de stipulation pour autrui. Ainsi, l'imperfection n'est point une conséquence du défaut de l'acte instrumentaire, car lorsque celui-ci ne fournit pas la preuve des consentements exigés, les circonstances extérieures permettent d'y suppléer et d'établir la perfection de l'acte juridique.

Ne peut-il arriver cependant que, bien que le consentement exigé ait été donné, l'absence complète de preuve de ce consentement arrive à faire considérer l'acte comme imparfait ?

C'est ce que soutiennent certains auteurs, en particulier Naquet, Demante et M. Wahl : « Il y a lieu d'observer, écrit Naquet ⁽⁴⁷⁾, que l'impôt ne peut être exigé que sur les actes qui *font titre*, c'est-à-dire qui fournissent la preuve complète et directe de la convention. Si le vice qui affecte l'acte est de telle nature que l'acte cesse de faire titre, les droits ne pourront être utilement réclamés. Tel serait le cas d'un acte notarié qui ne serait pas signé par toutes les parties ou d'un acte sous seing privé qui ne serait pas signé par la personne contre laquelle il est destiné à faire preuve. » ⁽⁴⁸⁾.

Cette opinion, sur laquelle nous faisons toutefois d'importantes réserves, puisque nous avons vu que le droit

(47) Naquet, t. I, p. 163, n° 89.

(48) Quant à Demante, il écrit notamment, à propos des obligations : « En résumé, pour qu'un acte constitue une reconnaissance de dette ou plus généralement pour qu'il contienne obligation de somme, il faut qu'il ait principalement pour but de faire titre au créancier. » (*op. cit.*, n° 411, n° 532.) Au sujet des quittances, M. Wahl rappelle la même idée : « Conformément au principe, il faut, pour que le droit proportionnel de quittance soit exigible, que l'acte fasse titre de libération; c'est ce qu'exprime la loi en visant l'acte portant libération. » (Wahl, *op. cit.*, t. I, p. 471, n° 518.)

proportionnel pouvait être perçu à raison des circonstances, sur un acte non complètement signé, semble trouver une confirmation dans les motifs d'un jugement du tribunal de Péronne du 30 avril 1808, suivi d'un arrêt de la Chambre des requêtes du 30 octobre 1809, que nous avons déjà signalés ⁽⁴⁹⁾. Il s'agissait, dans l'espèce, d'un sous-seing privé dans lequel la signature d'une partie avait été remplacée par l'intervention de deux témoins : « Attendu, a jugé le tribunal de Péronne, que l'écrit était resté dans un état d'imperfection qui mettait les parties dans l'impossibilité de s'en prévaloir et qu'il ne pouvait être considéré que comme un simple projet de contre-lettre. » On ne peut pas dire ici que le consentement fasse complètement défaut; il est même possible de supposer que la partie non signataire ait réellement voulu l'acte. Seule, la preuve de ce consentement manque; l'acte ne fait pas titre, il est imparfait; le droit proportionnel ne peut être perçu. Il y a lieu de remarquer cependant que les recherches de la Régie ne doivent pas se borner au seul examen de l'acte instrumentaire et que si les circonstances extérieures démontrent la réalité du consentement, l'acte juridique est néanmoins parfait, bien que l'instrumentum ne fasse pas titre.

La conclusion naturelle de cette étude est une définition de l'acte imparfait. Voici celle que nous proposons : *un acte est imparfait au point de vue fiscal lorsqu'il est impossible de découvrir dans l'acte instrumentaire qui le constate la manifestation de la volonté d'une partie dont le consentement était indispensable, et que ce consentement ne peut être prouvé par tout autre moyen.*

(49) Voir *supra*, p. 144.

II. A QUOI CORRESPOND, EN DROIT CIVIL, L'ACTE IMPARFAIT ?

— Mais cela ne constitue que l'aspect purement fiscal du problème de l'imperfection. Une question vient naturellement à l'esprit, étant donné le but qui est ici poursuivi, la comparaison du droit civil et du droit fiscal. A quoi correspond, en droit civil, l'acte imparfait que nous venons ainsi de définir ?

Dans notre étude doctrinale, nous avons déjà signalé les positions des auteurs sur cette question. Certains, avons-nous dit, rattachent la théorie de l'imperfection à la théorie civiliste de l'acte inexistant. Tel est le parti adopté par les auteurs de la première moitié du xix^e siècle, en particulier Championnière et Rigaud et Pont, dans la première édition du *Répertoire Dalloz*⁽⁵⁰⁾, idée qui retrouve à notre époque une nouvelle jeunesse, notamment avec l'ouvrage de M. Pilon⁽⁵¹⁾.

D'autres auteurs, en réalité toute la doctrine classique à laquelle se joint M. Wahl, repoussent cette assimilation de l'inexistence et de l'imperfection. L'acte imparfait, pour M. Naquet, c'est celui qui, d'après la loi civile, ne fournit pas la preuve complète et directe du consentement. L'acte notarié ou le sous-seing privé non signés « ne peuvent être que de simples projets, des actes préparés à l'avance en vue d'une convention future »⁽⁵²⁾. Pour M. Wahl⁽⁵³⁾, l'acte imparfait, « qui manque visiblement de l'un des consentements nécessaires à l'existence d'une convention, n'est qu'une offre et, par conséquent, au point de vue civil même, n'a pas le caractère d'un acte obligatoire ». D'ail-

(50) Voir *supra*, p. 40 et s.

(51) Voir *supra*, p. 93.

(52) Naquet, t. I, p. 163, n° 89.

(53) Wahl, *op. cit.*, t. I, p. 183, n° 187.

leurs, ajoute notre auteur, « le projet est un acte aussi imparfait que l'offre ».

Nous en avons assez dit pour montrer les divergences qui existent en doctrine sur la question de la nature de l'acte imparfait. Il semble toutefois que la majorité des auteurs se prononce pour l'assimilation de l'acte imparfait au projet, à l'offre, à l'acte incomplet ou inachevé, plutôt qu'à l'acte inexistant du droit civil ⁽⁵⁴⁾.

Quant à la jurisprudence, elle se borne à poser le principe que le droit ne peut être perçu sur les actes qui manquent d'un des consentements requis, sans chercher à qualifier ces actes au regard de la loi civile. Cependant, deux décisions mettent en relief la ressemblance existant entre l'acte imparfait et le projet. « Attendu, dispose le jugement du tribunal de Péronne du 30 avril 1808, précité ⁽⁵⁵⁾, que l'écrit était resté dans un état d'imperfection qui mettait les parties dans l'impossibilité de s'en prévaloir et qu'il ne pouvait être regardé que comme un *simple projet* de contre-lettre. » Et l'arrêt de la Cour de cassation du 8 janvier 1866 ⁽⁵⁶⁾ ne s'exprime pas différemment : « Attendu que l'acte demeurerait nécessairement imparfait et ne pouvait obliger aucune des parties, et que c'est à tort que le notaire a fait enregistrer un acte resté à l'état de projet. »

Avant de formuler notre opinion sur le problème de la nature de l'acte imparfait au point de vue civil, il nous paraît indispensable de faire un certain nombre de remar-

(54) Nous renvoyons à notre chapitre de doctrine pour l'examen de la nature de l'acte imparfait. Voir en particulier Demante, t. I, n° 48; Garnier, etc.

(55) Voir *supra*, p. 144 et 249.

(56) Voir *supra*, p. 145 et 245.

ques, suggérées par les développements que nous venons de consacrer à l'imperfection.

En premier lieu, il est incontestable que la théorie de l'imperfection ne joue pas dans un grand nombre de cas où les civilistes ont l'habitude de faire intervenir la théorie de l'inexistence. Ce sont notamment les hypothèses de défaut de formes solennelles ou de violation de prescriptions légales, et aussi les cas d'absence de consentement non manifeste due à l'état d'ivresse ou de démence de l'un des contractants.

En second lieu, nous avons constaté que la doctrine et la jurisprudence décident la non-exigibilité du droit proportionnel lorsque l'écrit constatant une convention ou un acte juridique quelconque ne forme pas titre, c'est-à-dire, pour reprendre l'expression de Naquet, ne fournit pas la preuve complète et directe de la convention. Or, bien souvent, ce n'est point parce qu'on ne peut arriver à prouver le consentement d'une partie que celle-ci ne l'a pas réellement donné. On ne peut dire qu'il y ait alors inexistence. L'acte instrumentaire sur lequel le receveur fonde sa perception n'a, sans doute, aucune valeur, mais ce qu'il avait en vue de représenter peut très bien exister. Ce n'est point parce que la plaque photographique est voilée que la scène que l'on voulait reproduire ne s'est pas passée. Un arrêt de la Cour suprême du 15 avril 1913⁽³⁷⁾ fait nettement cette distinction du *negotium* et de l'*instrumentum* : « Attendu, y est-il dit, qu'il résulte de l'arrêt attaqué que si X... peu initié aux affaires, crut pouvoir sans inconvénient apposer la signature de l'un de ses copartageants, le sieur Y..., empêché, au bas du sous-seing

(37) Cass., 15 avr. 1913 (S., 20. 1. 113).

privé, constatant la vente d'un lot de terrain faite à Z..., il agissait en qualité de mandataire de tous les coïntéressés et que *la vente elle-même, dont la validité est indépendante de celle de l'instrument qui la constate, doit, par suite du concours préalable des volontés des parties contractantes, produire tous ses effets légaux.* » On voit ainsi combien il serait illogique et contraire à la réalité de parler, dans un pareil cas, d'inexistence.

En troisième lieu, il résulte de nos développements que les prétendus cas d'imperfection dus à l'absence d'objet ou d'un élément spécial variable, d'après la nature du contrat, peuvent s'expliquer sans recourir à la notion d'inexistence, qui, d'ailleurs, ne pouvait jouer dans les espèces soumises à nos tribunaux, les actes qualifiés d'imparfaits étant susceptibles de produire des effets de droit. Rappelons cependant, mais ce ne sont là que des exemples d'école, que si l'objet de la convention faisait complètement défaut, si, par exemple, on vendait une propriété dans la lune, il y aurait simultanément imperfection et inexistence.

Quant à l'acte imparfait, par suite de l'absence du consentement d'une partie, il répond certainement à la définition que donnent les auteurs civilistes de l'acte inexistant « acte qui ne réunit pas les éléments de fait que suppose sa nature ou son objet et en l'absence desquels il est logiquement impossible d'en concevoir l'existence » ⁽³⁸⁾, ou encore « acte auquel font défaut un ou plusieurs de ses éléments organiques, ou, plus exactement peut-être, spécifiques » ⁽³⁹⁾.

(38) Aubry et Rau, t. I, § 37, n° 3.

(39) Bonnecase, *Suppl. au Baudry*, t. III, p. 132.

Il rentre ainsi dans la catégorie des actes inexistant au sens large, mais, remarquons-le, ce n'est pas pour de tels actes qu'a été édifiée par la doctrine classique la théorie de l'inexistence. Celle-ci ne présente une réelle valeur pratique que lorsqu'il s'agit d'actes qui manquent sans doute d'un élément essentiel, mais pour lesquels ce défaut est *définitif* et *n'apparaît pas de façon manifeste*. L'acte inexistant dans la théorie civiliste nous paraît être un acte qui n'est plus susceptible d'être complété et de devenir un acte juridique valable; mais une apparence masque ce néant, et il est alors nécessaire, les auteurs classiques le reconnaissent, de recourir au juge pour faire déclarer l'inexistence. « Dans l'une et l'autre hypothèse (nullité et inexistence), écrit M. Cohendy ⁽⁶⁰⁾, le juge fera le même examen des faits et recherchera si aucune condition d'existence ou de validité de l'acte fait défaut. » L'appréciation de l'absence de consentement, au cas de démence par exemple, peut soulever des difficultés que le juge est appelé à trancher.

L'acte imparfait, au contraire, n'existe pas encore, mais il est *susceptible de devenir un acte produisant tous ses effets*, si l'élément essentiel indispensable à sa formation, qui faisait défaut, vient à être ajouté. L'acceptation du donataire, par exemple, pourra intervenir par la suite et rendre la donation parfaite. L'acte imparfait est un acte incomplet mais en voie d'achèvement. La théorie des actes à plusieurs dates ⁽⁶¹⁾ fournit un argument à notre thèse puisque l'enregistrement les assimile aux actes parfaits jusqu'au moment où le dernier consentement

(60) Cohendy, art. *Rev. trimest.*, précité, p. 39, note 1

(61) Voir *supra*, p. 159 et s.

exigé est donné; jusqu'alors, ils sont inachevés. En outre, l'état d'imperfection est *manifeste*, il saute aux yeux, et personne ne songe à recourir à la justice pour faire décider qu'un simple projet, un brouillon, un acte inachevé, n'est susceptible de produire aucun effet. L'acte imparfait est bien inexistant, il est nul dans le sens étymologique du terme ⁽⁶²⁾, « il n'y a pas du tout acte » ⁽⁶³⁾, mais ce n'est pas l'acte inexistant de la théorie civiliste classique.

§ II. — LE PROBLÈME DE L'IMPERFECTION
RÉVÈLE-T-IL UNE ANTINOMIE ENTRE LE DROIT CIVIL
ET LE DROIT FISCAL ?

Un problème nouveau surgit. Comment se justifie la solution fiscale et comment expliquer le désaccord que nous venons de signaler entre la théorie civiliste et la théorie fiscale ?

N° 1. — L'IMPERFECTION ET LA THÉORIE NOUVELLE DES NULLITES.

Nous devons remarquer tout d'abord que pour les auteurs qui rejettent la théorie de l'inexistence comme nuisible et inutile, la solution fiscale est tout à fait correcte et logique.

Pour M. Japiot, par exemple, il n'y a pas à distinguer entre l'acte nul et l'acte inexistant. Pour lui, les actes n'étant pas de véritables organismes, la nullité ou l'inexistence « ne sont point un certain état de l'acte... Rien, dit-il, n'est de nature à établir une opposition entre l'état de l'acte entaché d'un vice particulièrement grave et l'état de l'acte entaché d'un vice très minime..., et il apparaît

(62) Demante, *op. cit.*, 4^e éd., p. 75-76.

(63) Esmein, *Traité de Planiol et Ripert*, précité, n° 394.

qu'il ne peut y avoir des actes ayant, pour reprendre les expressions de Demolombe, la situation de mort-nés, de bien vivants, ou de malades. »⁽⁶⁴⁾. Notre auteur résume toute sa pensée dans sa conclusion : « La nullité ne constitue pas une manière d'être de l'acte... elle se traduit pratiquement par l'existence d'un droit spécial attribué aux individus afin de leur permettre de s'opposer à la réalisation ou au maintien d'un état de choses conforme à l'acte nul. Il résulte de là qu'il n'y a pas d'un côté des actes annulables en état de validité provisoire et d'un autre côté des actes juridiquement inexistants dès l'origine... Les nullités sont toujours identiques dans leur nature. »

On comprend alors que le principe de la persistance des effets de l'acte nul, qui justifie, avons-nous dit, la théorie fiscale des nullités, doive jouer également pour les actes qualifiés par d'autres d'inexistants, puisqu'il n'y a pas d'un côté des actes inexistants, de l'autre des actes nuls, mais simplement des nullités.

Quant à la théorie de l'imperfection, elle correspondrait, pour ces auteurs, à des hypothèses où il est parfaitement inutile d'avoir recours à cette idée du néant juridique : « L'acte juridique se caractérisant essentiellement comme un fait de volonté, écrit M. Japiot⁽⁶⁵⁾, l'élément qui s'impose en soi de la façon la plus impérieuse, par définition, semble être la volonté. L'acte juridique est une émanation de l'individu, on ne conçoit pas qu'il existe en tant qu'émané d'une personne si cette personne n'y est pas intervenue, n'y a point participé... Cette intervention

(64) Japiot, *op. cit.*, p. 271-273-274.

(65) Japiot, *op. cit.*, p. 184-186.

fait évidemment défaut s'il n'y a pas eu de participation matérielle de la personne. » Mais, dans ce cas, indique M. Esmein⁽⁶⁶⁾, « il n'y a même pas à parler d'acte inexistant de la part des personnes, il n'y a pas du tout eu d'acte ». C'est à de telles hypothèses que s'applique la théorie de l'acte imparfait.

Ainsi, l'adoption de la théorie civiliste mise à la mode au début de notre siècle permettrait d'établir un parallèle saisissant entre le droit civil et le droit fiscal et de montrer les liens étroits qui unissent les deux disciplines. Malheureusement, la solution fiscale existait bien avant que le système de droit civil que nous venons de rappeler ait été élaboré. Les problèmes de l'imperfection et des nullités en droit fiscal ont été tranchés définitivement alors que la théorie classique de la distinction de la nullité et de l'inexistence était unanimement admise et respectée. C'est donc en partant de la théorie civiliste classique qu'il faut envisager le problème des rapports du droit civil et du droit fiscal.

N° 2. — *POURQUOI LE DROIT FISCAL N'A PÙ TENIR COMPTE
DE LA THÉORIE CLASSIQUE DE L'INEXISTENCE.*

Une idée semble se dégager de la comparaison que nous nous sommes efforcé d'établir entre l'imperfection et l'inexistence. Sauf certains cas-limite que nous préciserons par la suite, le droit fiscal n'a pas tenu compte de la théorie classique. Quel est le motif de cette méconnaissance du droit civil ?

La raison profonde qui s'oppose à l'adoption, par le droit fiscal, de la théorie classique de l'inexistence n'est

(66) Esmein, *Traité théorique et pratique du droit civil français* de Planiol et Ripert, t. VI (Obligations, n° 394).

point, comme on serait tenté de l'affirmer, le caractère autonome du droit de l'enregistrement, mais plutôt le manque de netteté de la théorie civiliste.

En doctrine, *la notion* même d'inexistence est l'objet des plus vives critiques, puisqu'un grand nombre d'auteurs des plus considérables la rejettent comme inutile et inexacte. En jurisprudence, il faut attendre jusqu'au début du xx^e siècle pour la trouver définitivement consacrée.

Le contenu de l'inexistence n'a pas provoqué de moins vives discussions. Le défaut de formes solennelles, la violation de prescriptions légales d'ordre public, sont tantôt considérés comme des cas d'inexistence, tantôt comme de simples cas de nullités.

On comprend alors que le droit fiscal ait hésité à adopter une théorie aussi discutée. Comment, en présence de solutions si diverses sur l'inexistence, l'Administration aurait-elle fait son choix pour décider l'exigibilité du droit proportionnel dans un cas et la non-perception dans un autre, si, comme le soutiennent certains, inexistence et imperfection doivent se confondre ?

Au surplus, pourquoi dispenser de l'impôt un acte de donation sous signature privée que les parties ont eu le tort de faire contrairement aux dispositions de la loi, acte qui peut très bien, d'ailleurs, recevoir son exécution, alors que le droit proportionnel doit être perçu sur un acte contenant une substitution prohibée fait en violation de l'article 896 du Code civil, conçu d'une façon aussi impérative que l'article 934, sur la forme des donations.

En face de ce désordre, de cette incertitude, on conçoit que le droit fiscal se soit résigné, sans trop de peine, il faut le croire, à adopter la solution la moins onéreuse pour

lui et qui consiste à ignorer complètement la théorie des actes inexistants.

En outre, si, dans certains cas, comme l'absence de solennité requise, la détermination du caractère inexistant de l'acte ne présente pas de difficultés pour l'agent du fisc, dans d'autres, comme le consentement donné par une personne démente ou en état d'ivresse, l'inexistence de la convention ne se révèle pas au premier abord et demande, pour être découverte, un examen et des recherches que le receveur n'est souvent pas à même de faire. Il y a alors, en faveur de la perception, une apparence qu'il est difficile de méconnaître. A ce sujet, il nous paraît important de noter que des auteurs pourtant fermement convaincus de l'utilité de l'application au droit fiscal de la théorie de l'inexistence, comme M. Bonnecase, dont nous avons si souvent invoqué l'autorité, n'ont pas cru devoir réclamer cette application d'une façon intégrale. « Encore faut-il, écrit M. Bonnecase ⁽⁶⁷⁾, que l'inexistence éclate en quelque sorte d'elle-même, soit que l'instrumentum destiné à constater l'acte juridique opérant mutation ou obligation soit défectueux au point de réagir sur cet acte en empêchant sa preuve, soit que l'acte juridique lui-même manque manifestement de l'un de ses éléments essentiels. » Nous avons ainsi la preuve de l'impossibilité, pour le droit fiscal, d'adopter la théorie des actes inexistants dans toute sa rigueur et aussi dans la forme exagérée qui lui a été souvent donnée.

(67) Bonnecase, *Suppl. au Baudry*, t. III, p. 132.

N° 3. — COMMENT SE JUSTIFIE EN DROIT CIVIL LA THÉORIE
DE L'IMPERFECTION ?

Nous ne pensons pas cependant que le droit de l'enregistrement méconnaisse absolument l'idée d'inexistence.

L'imperfection, avons-nous dit, peut provenir soit de l'acte instrumentaire qui ne forme pas titre, soit de l'acte juridique lui-même encore dépourvu d'un de ses éléments constitutifs.

Dans le premier cas, il peut paraître inutile de faire intervenir la notion d'inexistence pour justifier la solution fiscale, qui fait une simple application du principe que l'impôt ne peut être perçu que sur des actes qui fournissent la preuve complète et directe de la convention. Toutefois, la survivance du formalisme mise en relief de nos jours⁽⁶⁸⁾, survivance que l'on retrouve aussi bien dans les actes solennels que dans ceux qui requièrent une manifestation expresse de volonté, permettrait d'expliquer que la défectuosité de l'instrumentum réagisse sur l'acte lui-même et, empêchant sa preuve, fasse considérer cet acte comme n'existant pas. Cette explication ne nous paraît pas suffisante puisque, nous l'avons déjà vu, la théorie de l'imperfection ne joue pas dans une hypothèse où le formalisme est beaucoup plus accentué, celle du défaut de formes solennelles.

Si nous passons à l'imperfection due à l'absence d'un élément constitutif de l'acte juridique, il s'agit presque toujours du consentement d'une des parties, il nous paraît

(68) Voir sur ce point Bonnecase, *Suppl. au Baudry*, t. II, nos 379 à 395, p. 448 et s., particulièrement le n° 390, et les auteurs cités, en particulier Moeneclaey, th. Lille, 1914; Planiol, *Traité de droit civil français*, 9^e éd., t. I, n. 283; Demogue, *Notions fondamentales de droit privé*, 1911, p. 111; Ihering, *L'esprit du droit romain*, traduction de Meuleneare, 2^e éd., 1880, t. III, p. 156 et s.

possible de la rapprocher de ce que nous appellerons les cas-limite d'inexistence.

Il est un minimum indispensable pour qu'on puisse parler vraiment d'acte juridique susceptible de produire des effets de droit. Les auteurs même hostiles à la théorie classique le reconnaissent. Naquet, dans une note au *Sirey*, sous un arrêt de la Cour de cassation du 5 janvier 1910⁽⁶⁹⁾, écrit : « Notons qu'il peut arriver qu'aucun fait d'apparence juridique ne soit intervenu et que, dans ce cas, on ne pourra pas rattacher à un fait matériel informe, inachevé, obscur, les effets d'un contrat déterminé. Il est certain que la tentative de contrat n'ayant pas abouti, aucun effet juridique ne peut naître de cette tentative. »

Déjà, dans une note sous le fameux arrêt de la Cour de cassation du 30 décembre 1902, qui reconnaît une réelle utilité à la notion d'inexistence, Tissier avait écrit⁽⁷⁰⁾ : « Nous croyons que la distinction des actes nuls et des actes inexistants... n'est pas, à vrai dire, inexacte dans son principe, mais nous croyons aussi qu'elle a été considérablement exagérée par la doctrine et qu'elle n'a que des intérêts pratiques tout à fait exceptionnels sans grande importance. Cela n'empêche pas la distinction d'avoir quelque chose d'exact. Il paraît en effet certain, presque évident, *qu'on ne peut confondre avec un acte frappé par la loi après sa formation, un acte non encore complètement formé*. Il est des cas d'inexistence d'acte distinct des cas de nullités, des cas où il n'y a pas eu de volonté réellement manifestée, ou bien, s'il s'agit d'un contrat où il n'y

(69) Note Naquet sous Cass. civ., 5 janv. 1910 (S., 12. 1. 249).

(70) Note Tissier sous Cass. req., 30 déc. 1902 (S., 03. 1. 237).

a pas eu accord de volontés, ou encore des cas où il y a en pure simulation d'un acte qui n'a pas été fait. Il y a aussi des cas où il n'y a pas eu emploi des formes sacramentelles exigées par la loi et sans lesquelles celle-ci considère qu'aucun acte ne s'est formé. La notion d'inexistence nous paraît se restreindre d'une part pour certains actes entourés de formes sacramentelles à l'absence des formes prescrites, d'autre part, pour les autres actes, à l'absence de volonté, de consentement. Il s'agit non d'une inexistence juridique (les actes atteints d'une nullité radicale sont tout aussi juridiquement inexistants), mais d'une inexistence de fait. » Nous avons déjà vu que le défaut de solennité qui, pour Tissier, est un cas d'inexistence, ne met pas obstacle à la perception du droit proportionnel. Mais, cette hypothèse mise à part, l'idée de l'acte inexistant que se fait notre auteur se rapproche très sensiblement de la notion fiscale d'imperfection. Cet acte non encore complètement formé, ces cas d'inexistence où il n'y a pas eu de volonté réellement manifestée ou bien s'il s'agit d'un contrat, où il n'y a pas eu accord de volonté, rappellent la définition qu'il nous a paru possible de donner de l'acte imparfait et de l'imperfection.

Plus récemment, M. Cohendy, dont nous avons déjà signalé l'article sur « Les intérêts de la distinction entre l'inexistence et la nullité d'ordre public », remarquait qu'il était nécessaire de ramener l'inexistence à de plus justes proportions. Nous reproduisons les citations de cet intéressant article, déjà consignées dans notre premier chapitre⁽⁷¹⁾ et qui prennent ici toute leur valeur. « L'inexistence trouve son fondement non dans les prescriptions

(71) Voir *supra*, p. 72.

légales, mais dans l'impossibilité où se trouve l'esprit le plus scrupuleux de concevoir qu'il y ait dans telle circonstance autre chose qu'une vaine tentative. L'acte inexistant, comparable à un délit non encore consommé, ne s'est pas complètement formé, il n'a pas été achevé, il n'a pu arriver à l'existence. Il lui manque un des deux éléments essentiels à la vie, élément matériel ou élément de volonté. L'élément matériel fera défaut lorsque, par exemple, l'acte sera informe ou lorsqu'aura été omise une mention indispensable comme la signature ou même comme l'indication du prix dans une vente, de la somme à payer dans une lettre de change. L'élément de volonté manquera lorsqu'un acte aura été passé par un dément, lorsqu'un simple projet aura été pris pour une manifestation définitive de volonté, lorsqu'aura été commise une erreur sur la nature du contrat, l'identité de l'objet ou l'existence, même de cet objet. Il faut clore ici, à notre sens, la liste des cas d'inexistence »⁽⁷²⁾. A l'exception des cas se rapportant aux actes passés par les déments et à l'erreur sur la nature du contrat ou l'objet, le passage que nous venons de citer pourrait s'appliquer entièrement à la théorie fiscale de l'imperfection; il suffirait de remplacer le terme d'acte inexistant employé par l'auteur par celui d'acte imparfait.

Cette idée du minimum indispensable pour qu'on puisse parler d'acte juridique se retrouve dans l'œuvre de M. Piédelièvre. Cet auteur, qui se réclame pourtant de la théorie soutenue par M. Japiot⁽⁷³⁾, admet lui aussi qu'il est des cas où un acte n'est point susceptible de produire des effets de droit. « L'acte nul ne produira un ou plu-

(72) Cohendy, art. *Rev. trimest.*, précité, ann. 1914, p. 37-38.

(73) Piédelièvre, *op. cit.*, particulièrement p. 499.

sieurs effets que s'il est possible de trouver à l'origine, dans l'ordre des réalités pratiques, certains indices, certains éléments d'un acte qui, sans doute, pourra être affecté des vices les plus graves, mais cependant devra tout au moins se traduire par certaines manifestations pour constituer la base minima nécessaire à la consécration de certains rapports de droit... Si l'on rencontre des cas extrêmes où, en raison, il est impossible de dire qu'il y ait un acte, de découvrir le fondement d'un acte juridique susceptible de produire certaines conséquences, c'est alors seulement qu'il y aura inexistance. » (74). L'auteur revient d'ailleurs sur cette idée d'inexistence lorsqu'il recherche un fondement général des effets des actes nuls. Il croit le trouver, nous l'avons déjà signalé, dans l'idée d'apparence. Mais, pour que cette explication puisse jouer, il y a un minimum indispensable. « Si l'on se trouve, écrit-il, en face d'un acte auquel personne n'a pu raisonnablement songer, c'est-à-dire d'un acte manifestement inexistant..., il n'y a plus apparence objective, l'acte ne présente plus en lui-même, indépendamment des illusions que l'on a pu se faire à son égard, ce minimum d'apparence qui puisse expliquer l'erreur commise par les tiers relativement à son efficacité. » (75).

Nous avons choisi à dessein ces citations parmi les œuvres d'auteurs modernes dont quelques-uns mêmes, M. Piédelièvre et Naquet, sont des adversaires déclarés de la théorie classique. Tous reconnaissent qu'un minimum est indispensable pour qu'il y ait acte juridique susceptible de produire des effets de droit. Aux expressions em-

(74) Piédelièvre, *op. cit.*, p. 353-356.

(75) Piédelièvre, *op. cit.*, p. 489.

ployées, on s'aperçoit que pour ces théoriciens cette notion d'inexistence n'est point le fruit de recherches compliquées, mais dérive du simple bon sens. Elle est l'évidence même, elle saute aux yeux.

La théorie fiscale de l'imperfection n'est que l'application au droit de l'enregistrement de l'idée que nous venons de mettre en relief dans les ouvrages précédemment cités. Il est des cas où l'esprit ne conçoit pas qu'il puisse y avoir véritablement un acte juridique; il y a simplement une ébauche d'acte, un acte inachevé, incomplet, imparfait, inexistant⁽⁷⁶⁾. Dès lors, le droit d'enregistrement ne peut être perçu sur un tel acte. C'est lui que la doctrine et la jurisprudence fiscales appellent acte imparfait⁽⁷⁷⁾.

Cette similitude entre l'acte imparfait et une certaine catégorie d'actes inexistants ne doit point nous faire oublier qu'il y a loin encore de la théorie fiscale à la théorie civiliste. Celle-ci, en effet, se préoccupe moins des cas d'inexistence que nous venons de signaler, qui sont admis par tous et pour lesquels les difficultés ne peuvent surgir, que des hypothèses où une apparence de validité ne fait que cacher le néant. Point n'est besoin d'édifier un système pour démontrer que l'acte inachevé, l'ébauche d'acte ne sont susceptibles de produire aucun effet juridique. La nécessité d'une théorie se fait sentir au contraire pour établir qu'un acte passé par un fou ou une personne en état d'ivresse ou une donation pour laquelle les solenni-

(76) Piédelièvre lui-même emploie cette épithète.

(77) Remarquons toutefois que l'imperfection joue aussi, à propos des actes instrumentaires qui ne forment pas titre de la convention. Mais la partie la plus importante de la théorie fiscale a trait à l'absence de consentement, l'absence d'objet n'ayant donné lieu qu'à des exemples d'école.

tés requises ont été omises, sont dénués d'existence. De telles hypothèses constituent la raison d'être de la théorie classique, mais nous avons vu qu'elles ne pouvaient être prises en considération par la théorie fiscale de l'imperfection.

Les développements qui précèdent ne nous permettent pas cependant de conclure à l'autonomie du droit fiscal. Celui-ci nous paraît au contraire avoir pris la seule solution compatible avec les principes du droit commun et les nécessités de la perception. En présence d'un système aussi touffu et aussi imprécis que la théorie classique de l'inexistence si discutée, le droit de l'enregistrement s'est contenté d'adopter les solutions indiscutables, laissant délibérément de côté toutes les parties de la théorie d'une application difficile à l'enregistrement et sujettes à révision par suite du désaccord persistant des auteurs. Un seul exemple montrera la sagesse de ce parti. La théorie classique de la fin du ^{xix}^e siècle faisait bien rentrer parmi les actes inexistant, les conventions faites en violation d'une règle d'ordre public. Quelle serait la situation de l'Administration qui aurait consenti à appliquer la théorie de l'imperfection à ces actes que tous les auteurs déclarent aujourd'hui simplement nuls.

En réalité, loin de s'opposer au droit civil, le droit fiscal en cette matière des nullités nous paraît faire une saine application du droit commun, d'une part en décidant l'exigibilité de l'impôt sur les actes entachés de nullité même absolue puisqu'ils sont susceptibles de produire des effets juridiques, et d'autre part en déclarant imparfaits et comme tels soustraits à la perception, les actes qu'une doctrine et une jurisprudence unanimes reconnaissent comme dépourvus d'efficacité légale.

CONCLUSION

« Les règles du droit civil réagissent à chaque instant sur l'enregistrement considéré comme institution financière. C'est en effet d'après ces règles et surtout d'après celles qui déterminent les éléments nécessaires à l'existence des actes juridiques en général et des contrats en particulier, les caractères distinctifs de ces actes ou contrats et les effets des conditions que se décident la plupart du temps les questions d'exigibilité et de quotité des droits d'enregistrement. » C'est ainsi que s'exprimaient Aubry et Rau dans leur *Cours de droit civil français* ⁽¹⁾.

Nous nous sommes efforcé dans cette thèse d'apprécier la valeur de la formule proposée par les deux grands juriconsultes de la faculté de Strasbourg. Ne pouvant examiner le problème dans son ensemble nous nous sommes contenté d'étudier « les règles qui déterminent les éléments nécessaires à l'existence des actes juridiques en général ».

Mais avant de formuler une opinion nous avons voulu rassembler les matériaux nécessaires. Nulle part plus que dans cette matière des nullités ce travail d'analyse n'était indispensable.

En droit civil tout d'abord ce n'est point une théorie unique et précise que nous avons rencontrée mais une multitude de systèmes. Il semble que chaque auteur en s'occupant de cette question se soit efforcé de la compliquer à plaisir. Qu'il s'agisse de la nature de la nullité ou

(1) Aubry et Rau, *Cours de droit civil français*, 4^e éd., p. 167; 5^e éd., p. 247-248.

des diverses catégories d'invalidités de l'acte juridique, des divergences très nettes apparaissent même parmi les partisans de la théorie classique. Sans parler d'une terminologie susceptible de décourager les plus confiants, le contenu de chacun des termes des distinctions établies varie avec les époques; qu'il nous suffise de rappeler le développement pris par la notion d'inexistence. La confusion augmente avec l'apparition d'une nouvelle doctrine hostile à toute systématisation; à la notion de nullité état de l'acte, on veut substituer celle de sanction dirigée contre les conséquences juridiques de cet acte. Seul le problème des effets produits par l'acte nul non annulé réussit à réaliser l'accord des auteurs qui, reconnaissant l'exagération de la formule « *quod nullum est nullum producit effectum* », admettent que l'acte nul, quelle que soit la cause de nullité dont il est entaché, est susceptible de produire des conséquences juridiques jusqu'à son annulation, les partisans de la notion d'inexistence faisant toutefois des réserves dans cette dernière hypothèse.

Les incertitudes et les discussions doctrinales ont un écho assez atténué dans la jurisprudence civiliste, qui beaucoup plus préoccupée des nécessités de la pratique que de controverses se borne à des solutions de détail. Cependant la persistance des effets de l'acte nul est très nettement marquée par plusieurs arrêts des cours d'appel et de la Cour de cassation.

Il semblerait qu'en droit fiscal notre tâche ait été moins difficile. Mais il faut remarquer que si le principe de la perception sur un acte nul non encore annulé est depuis longtemps définitivement établi, les justifications que la doctrine et la jurisprudence proposent de cette solution sont loin de présenter une égale valeur et qu'elles n'ont

point convaincu des auteurs éminents comme Championnière et Rigaud qui ont soutenu un système opposé. Cette difficulté n'est rien en comparaison de celles que nous avons rencontrées dans l'étude de la théorie fiscale de l'imperfection, construite, il faut bien le dire, un peu au hasard par notre droit de l'enregistrement. Notre effort a consisté justement à mettre un peu d'ordre dans les opinions doctrinales et les solutions jurisprudentielles, et à tenter une construction d'ensemble de l'imperfection.

Grâce à l'étude doctrinale et à l'étude jurisprudentielle que nous avons faites, il nous a été possible alors, ayant à notre disposition tous les éléments du problème, de rechercher les liens qui unissent le droit fiscal au droit civil dans cette matière des nullités et de voir si vraiment, ainsi que le soutiennent Aubry et Rau, « c'est d'après les règles du droit civil qui déterminent les éléments nécessaires à l'existence des actes juridiques en général que se décident les questions d'exigibilité et de quotité des droits d'enregistrement ».

Sur le problème très spécial de la nullité non encore prononcée, nous avons constaté que, loin de méconnaître les principes du droit civil, la théorie fiscale en faisait une juste application. Parmi tous les arguments proposés en faveur de la perception, nous avons vu que seule devait être retenue l'idée de la persistance des effets de l'acte nul. C'est en effet parce que l'acte nul non encore annulé peut être exécuté et continue à produire ses conséquences jusqu'à son annulation que le préposé de l'enregistrement est amené à percevoir sur cet acte le droit proportionnel comme s'il était valable. Or, en droit civil, malgré les controverses très vives sur la nature de la nullité et les diverses catégories d'actes nuls, un seul point a réussi

à réaliser l'accord des auteurs et de la jurisprudence, c'est cette même idée de la persistance des effets de l'acte nul ⁽²⁾.

L'accord entre le droit civil et le droit fiscal pour être moins net sur le problème de l'imperfection n'en existe pas moins. Nous n'irons pas jusqu'à dire, comme l'ont soutenu certains auteurs, que l'acte imparfait du droit fiscal correspond à l'acte inexistant du droit civil. Il y a loin en effet entre l'inexistence pour absence de formes solennelles ou pour dévence et l'imperfection fiscale qui se réduit sauf certaines hypothèses très spéciales (défaut manifeste d'objet, acte ne formant pas titre), à l'absence du consentement d'une partie. Néanmoins, en présence d'un problème aussi discuté que l'inexistence, le droit fiscal nous a paru prendre un sage parti en adoptant les solutions indiscutables. Tout le monde reconnaît, adversaires ou partisans de l'inexistence, qu'il existe un minimum nécessaire à la production de conséquences juridiques. Que l'on utilise les expressions d'inexistence, de nullité dans le sens étymologique du terme, de néant, pour caractériser ces hypothèses ou que l'on refuse même d'en tenir compte, comme MM. Esmein et Japiot, parce que le simple bon sens commande, dans ce cas, de décider qu'il n'y a rien, on ne peut parler lorsque ce minimum fait défaut d'acte juridi-

(2) Dans son article déjà cité sur *Le particularisme en droit fiscal*, M. Gény (p. 813, note 1) déclare négliger l'argument invoqué par certains en faveur de l'autonomie du droit fiscal, à savoir que la nullité civile d'un acte juridique n'empêche pas l'application à cet acte du droit d'enregistrement. En effet, dit-il, « la nullité d'une opération juridique, comme telle, laisse subsister un état de fait qui comporte ses règles propres et peut encourir une imposition fiscale. » Allant beaucoup plus loin que l'éminent doyen de Nancy, nous nous sommes efforcé de démontrer que ce n'était point seulement un état de fait qui était pris en considération par le droit fiscal pour l'établissement de l'impôt, mais surtout cette situation de l'acte nul non annulé produisant des conséquences juridiques.

que. L'imperfection correspond justement à l'absence de ce minimum indispensable à la production d'effets juridiques. L'enregistrement est un impôt sur les actes et mutations juridiques; lorsqu'il n'y a pas d'acte juridique il n'y a pas matière à perception. L'acte imparfait n'est pas un acte juridique, il ne doit pas donner ouverture au droit d'enregistrement.

La théorie des nullités combinée avec celle de l'imperfection nous permet donc de conclure non point à l'antinomie du droit civil et du droit fiscal sur ce problème, mais au contraire à un accord entre les deux disciplines.

Faut-il étendre cette conclusion au grand débat de l'autonomie du droit fiscal. N'ayant envisagé qu'un point très particulier, nous n'avons pas la prétention de donner des conclusions générales.

Que le droit fiscal se rattache davantage au droit public qu'au droit privé parce qu'il ne tend pas à concilier les intérêts divergents des hommes entre eux, mais qu'« il a simplement pour objectif de permettre à l'Etat d'exercer ses fonctions propres en lui assurant les ressources nécessaires à cet effet au moyen des prélèvements qu'il opérera sur la fortune des citoyens »⁽³⁾, il est possible de l'admettre. Il est exact également que le législateur fiscal est libre de ne pas se conformer au droit commun lorsqu'il frappe d'impositions des circonstances ou des opérations de droit. « Sur le terrain du droit positif, on ne saurait refuser à la loi qui, par ailleurs, ne méconnaît pas le droit supérieur, la faculté de modifier les situations juridiques telles qu'elles sont communément déterminées, pour leur adapter ses prescriptions proprement fiscales, soit qu'elle asseye les tarifs d'impôts, soit qu'elle en règle la liquidation et

(3) Gény, *Particularisme en droit fiscal*, op. cit., p. 801.

le recouvrement. » (4). Mais lorsque la loi est muette, « le juge et l'interprète restent-ils soumis pour résoudre une question de droit fiscal à la règle de la loi privée ? » (5). Les autonomistes, M. Trotabas à leur tête, répondent par la négative. « La jurisprudence, disent-ils, n'admet pas la validité des dispositions du droit privé pour résoudre les questions d'assiette ou de liquidation. » (6).

Il nous semble, au contraire, et toute notre thèse est destinée à le prouver, que la Régie, les auteurs et les tribunaux se sont préoccupés constamment dans la théorie fiscale des nullités de faire une très large place au droit civil dans les solutions proposées.

Pourrait-il d'ailleurs en être autrement, puisqu'il s'agit du droit de l'enregistrement, impôt sur les actes et les mutations juridiques. « Sans être subordonné, ni au droit privé ni au droit public commun, écrit M. Gény (7), le droit fiscal doit les respecter et les appliquer docilement toutes les fois que la loi d'impôt y renvoie pour ses déterminations sans qu'il y ait, ni dans son texte, ni dans son esprit, rien qui en commande une déformation ou une déviation. »

Sans doute les autonomistes répondront qu'ils ont prévu cet emprunt par le droit fiscal, des solutions du droit privé puisqu'ils admettent l'existence d'un certain fonds commun juridique. Les questions d'existence ou de validité des actes juridiques feraient ainsi partie « de ces notions compréhensives qui forment un fonds commun opposable à toute discipline » (8). Mais M. Trotabas est obligé de re-

(4) Gény, *op. cit.*, p. 810.

(5) Trotabas, *Essai sur le droit fiscal (Revue de science et de législation financières)*, 1928, p. 208, al. 2).

(6) Trotabas, *Précis de science et de législation financières*, 2^e éd. 1931, Lib. Dalloz, p. 253, n° 357.

(7) Gény, *Particularisme en droit fiscal, op. cit.*, p. 824.

(8) Trotabas, *Revue de science et de législation financières*, 1928, p. 226.

connaître que « ce droit commun se rapproche pour une grande part de ce que nous appelons aujourd'hui le droit civil » (9).

On ne peut donc rejeter délibérément les principes du droit privé lorsqu'il s'agit de traiter un problème fiscal, particulièrement une question d'enregistrement. « Le droit fiscal, nous dit M. Gény (10), doit s'appuyer au droit civil et savoir en tirer parti. Non pas qu'il soit positivement subordonné, encore moins qu'il soit dominé par lui. Cette prétendue hiérarchie ne signifie rien. Il suffit d'observer que *le droit fiscal se construit sur une armature sociale bien antérieure à lui, bien plus naturelle que lui, qui est tout artifice et que cette armature sociale comprend, pour une grande part, une armature juridique à laquelle s'étaient nombre de prescriptions fiscales.* »

Tout notre effort a consisté justement à montrer l'attitude du droit fiscal en présence de cette pièce maîtresse de l'armature juridique qu'est la théorie des nullités. Nous avons ainsi constaté une collaboration étroite entre le droit civil et le droit fiscal, collaboration qui, d'une façon générale, nous paraît non seulement désirable mais encore inévitable.

(9) Trotabas, *op. cit.*, p. 226.

(10) Gény, *op. cit.*, p. 833.

VU, POUR LE DOYEN :
L'Assesseur,
FERRADOU.

VU, BON A IMPRIMER :
Le Président,
M. LABORDE-LACOSTE.

VU ET PERMIS D'IMPRIMER :
Bordeaux, le 21 mai 1932.
Pour le Recteur de l'Académie :
Le Vice-Président du Conseil de l'Université,
G. DUPONT.

Les visas exigés par les règlements ne sont donnés qu'au point de vue de l'ordre public et des bonnes mœurs. (Délibération de la Faculté du 12 août 1879.)

BIBLIOGRAPHIE

I. — Ouvrages, articles, répertoires, notes de jurisprudence.

- ALLIX (E.). — Traité théorique et pratique de l'impôt sur le revenu, impôts cédulaires et impôt général. En collaboration avec M. LECERCLÉ, 3 vol., Paris, 1926.
- APPLETON (Jean). — Note sous Cass. civ., 24 déc. 1917, D. P., 21. 1. 112.
- ARGENTRÉ (D'). — *Commentarii in patrias Britonum leges*, Paris, 1 vol., 3^e éd., 1621.
- ARMILHON (J.). — Des répercussions civiles des innovations fiscales
Thèse Paris, 1923.
- AUBRY et RAU. — Cours de droit civil français d'après la méthode de Zachariae, 4^e éd., 8 vol., Paris, 1869-1878; 5^e éd. par RAU, FALCIMAIGNE, GAULT et BARTIN, 12 vol., Paris 1897-1922.
- BASTINÉ (L.). — Théorie du droit fiscal dans ses rapports avec le notariat. Première partie : Droits d'enregistrement. 3^e édition, Bruxelles, 1883.
- BAUDRY-LACANTINERIE et BARDE. — Traité théorique et pratique de Droit civil. Des Obligations, 3^e éd., 4 vol., Paris, 1906-1908.
- BEUDANT. — Note sous Cass. req., 5 mai 1879, D. P., 80. 1. 145.
- BONNECASE. — Supplément au Traité théorique et pratique de Droit civil par Baudry Lacantinerie et divers collaborateurs, Paris, Sirey; principalement : t. II, 1925; t. III, 1926. (Abrév. : Suppl. au Baudry.)
- L'école de l'exégèse en droit civil. Les traits distinctifs de sa doctrine et de ses méthodes d'après la profession de foi de ses plus illustres représentants, 2^e éd., 1 vol., Paris, de Boccard, 1924.
- Précis de pratique judiciaire et extrajudiciaire. Eléments de clinique juridique plus spécialement à l'usage des aspirants au barreau, à la magistrature et au notariat, 1 vol., Paris, Sirey, 1927.
- Préface à l'ouvrage de M. Palvadeau : Théorie et pratique des cessions de droits sociaux en droit fiscal et droit civil, Paris, Sirey, 1932.
- BONNEFON. — Etude historique sur l'impôt et l'administration de l'Enregistrement depuis leurs origines les plus reculées jusqu'à nos jours, 1 vol., Paris, 1882.

- BOSQUET. — Dictionnaire raisonné des domaines et des droits domaniaux, droits de contrôle des actes des notaires et sous signatures privées, insinuations laïques, centième denier, petit scel, contrôle des exploits, formules, grêfes, droits réservés, francs fiefs, amortissement, nouvel acquêt, etc., 3 vol., Rouen, 1762.
- BOUHIER. — Œuvres de jurisprudence (Coutumes de Bourgogne), 3 vol., Dijon, 1787-1789.
- BOURGEON. — Distinction de l'inexistence et de l'annulabilité des actes juridiques en droit romain et en droit français. Thèse Dijon, 1885.
- BOUTARIC (Fr. de). — Traité des droits féodaux et des matières féodales. 1 vol., Paris, 1746.
- BOUTIN (J.). — Influence de la nullité et de la résolution des contrats sur les perceptions fiscales. Thèse Bordeaux, 1899.
- BRAY (G.). — Des nullités des actes en droit fiscal. Thèse Paris, 1903.
- CAPITANT (Henri). — Introduction à l'étude du Droit civil. Notions générales, 5^e éd., Paris, 1929.
- COLIN (Ch. Ambroise). — La notion de revenu en matière de législation fiscale. Thèse Paris, 1924.
- Noté sous Cass. civ., 1^{er} juill. 1926, D. P., 26. 1. 19.
- COLIN et CAPITANT. — Cours élémentaire de droit civil français, 3 vol., Paris, Dalloz, 4^e éd., 1923-1925; — 5^e éd., t. III, 1929; — 7^e éd., t. I, 1931; t. II, 1932.
- CHAMPIONNIÈRE et RIGAUD. — Traité des droits d'enregistrement, de timbre et d'hypothèques, 2^e éd., 6 vol., y compris dictionnaire et supplément, 1839-1851.
- COHENY (Georges). — Des intérêts de la distinction entre l'inexistence et la nullité d'ordre public. *Rev. trim. de Droit Civil*, année 1914, p. 33 à 67.
- CORNEILLE. — Conclusions précédant un arrêt du Conseil d'Etat du 24 janvier 1924, D. P., 22. 3. 34.
- Corpus juris civilis*. Edit. Mommsen, Krueger, Schœll et Kroll. Spécialement : t. I (Institutiones et Digesta), 13^e éd., Berlin, 1920.
- DALLOZ. — Répertoire de législation, de doctrine et de jurisprudence, 44 vol., Paris, 1846-1864. (Cit. quelquefois : Dall. ou Rép. alph. Dall.)
- Supplément au Répertoire, 19 vol., Paris, 1887-1897.
- Répertoire pratique de législation, de doctrine et de jurisprudence, 12 vol., Paris, 1910-1923. (Rép. prat.)
- Supplément au Répertoire pratique, 3 vol., Paris, 1927-1931.
- DEMANTE (G.). — Exposition raisonnée des principes de l'enregistrement en forme de commentaire de la loi du 22 frimaire an VII, 1 vol., Paris, 1837.

- Principes de l'enregistrement en forme de commentaire de la loi du 22 frimaire an VII, 4^e éd., 2 vol., Paris, 1888-1890.
- DEMOGUE. — Les notions fondamentales du droit privé, essai critique pour servir d'introduction à l'étude des obligations, 1 vol., Paris, 1911.
- DEMOLOMBE. — Cours de Code Napoléon, Paris, 1869-1882, 31 vol. Spécialement : Traité des contrats et des obligations conventionnelles.
- DEMUTH (M.). — De la restitution des droits d'enregistrement régulièrement perçus (L. 18 janv. 1912). Thèse Paris, 1912.
- Dictionnaire des droits d'enregistrement, de timbre, d'hypothèques et de greffe par les rédacteurs du journal de l'Enregistrement et des Domaines*, 3^e éd., 6 vol., Paris, 1874-1885; 4^e éd., 5 vol., Paris 1907-1911.
- DROGOUL (F.). — Essai d'une théorie générale des nullités, étude de droit civil. Thèse Paris, 1902.
- DROUIN (L.). — La restitution des droits d'enregistrement (L. 18 janvier 1912 et 31 janvier 1914). Thèse Paris, 1915.
- DUBLINEAU (E.). — Traité théorique et pratique de l'enregistrement. Préface de M. HOUQUES-FOURCADE, 1^{re} éd., 1 vol., Toulouse, 1914; 3^e éd., 1 vol., 1924. Supplément, 1925; 4^e éd., 1932.
- DUMOULIN (C.). — Caroli Molinaei opera quae exstant omnia, 5 vol., Paris, 1681.
- FOURCADE (H.). — La restitution des droits d'enregistrement (L. du 18 janvier. 1912). Thèse Toulouse, 1913.
- FUZIER-HERMANN (Ed.), CARPENTIER (A.) et FRÉREJOUAN DU SAINT (G.). — Répertoire général alphabétique du droit français contenant sur toutes les matières de la science et de la pratique juridique l'exposé de la législation, l'analyse critique de la doctrine et les solutions de la jurisprudence, 37 vol., Paris, 1886-1907. Supplément, 4 vol., 1911-1925.
- GARNIER. — Répertoire général et raisonné de l'enregistrement des domaines et des hypothèques. Nouveau traité en forme de dictionnaire, 7^e éd., 6 vol., Paris, 1890-1892. Supplément, 1 vol., 7^e éd., Paris, 1903 (Abrév. : R. G.).
- GAUDEMET (E.). — Etude de jurisprudence à propos d'un jugement du tribunal civil de Quimper du 23 novembre 1910. *Rev. trim. de Droit civil*, année 1911, p. 109 à 114.
- GÉNY. — Note sous trois arrêts du Conseil d'Etat du 27 juillet 1923, 22 novembre 1923 et 5 novembre 1926, S., 27. 3. 44.
- Le particularisme en droit fiscal. Article *Rev. trim. de droit civil*, année 1931, p. 797 à 833.
- GLASSON. — Note sous Cass. req., 30 déc. 1902, D. P., 03. 1. 137.
- GOTHOT (V.). — Cours de droit fiscal. Impôts ressortissant à l'Administration de l'Enregistrement. T. I : Introduction générale

- et Droits d'enregistrement d'après l'œuvre de Galopin, 3^e éd., Liège, 1931.
- GUILHOT (C.). — Manuel de droit fiscal. Droits d'enregistrement, de timbre, d'hypothèques, droits de succession, taxes dues par les sociétés, 5^e éd., 1 vol., Paris, 1923.
- GUILHOT (Ch. et J.). — Code de l'enregistrement, Paris, Godde, 1928.
- GUYARD (C.). — Etude sur les caractères des nullités des actes juridiques pour vices de forme. Thèse Paris, 1920.
- HARTEMANN (E.). — Etude sur la distinction des actes inexistantes et des actes annulables dans le droit romain, l'ancien droit français et le Code civil. Thèse Nancy, 1889.
- HÉMARDE (J.). — Compte rendu de l'ouvrage de G. Satta : La conversione dei negozi giuridici, dans *Nouv. rev. hist.*, année 1907, p. 720-721.
- Théorie et pratique des nullités de sociétés et des sociétés de fait. Etude de jurisprudence et de droit comparé, 1 vol., Paris, 1912.
- Précis élémentaire de Droit civil, 1^{re} éd., 3 vol., Sirey, 1928-1930; 2^e éd., t. II, 1932.
- IHERING (R. von). — L'esprit du droit romain dans les diverses phases de son développement. Traduit par O. DE MEULENAERE sur la 3^e éd., 4 vol., Paris, 1877-1878.
- JAPIOT (R.). — Des nullités en matière d'actes juridiques. Essai d'une théorie nouvelle. Thèse Dijon, 1909.
- Note sous jugement du Tribunal civil de Quimper du 23 novembre 1910, S. 12. 2. 258.
- JOSSERAND (L.). — Cours de Droit civil positif français, 1^{re} éd., 3 vol., Sirey, 1930; 2^e éd., t. I, 1932.
- KNEPPERT (J.). — De la propriété apparente en matière de droits d'enregistrement. Thèse Paris, 1928.
- LABBÉ (J.-E.). — Note sous arrêt de la Cour d'appel de Rennes du 19 mai 1884, S., 85. 2. 169.
- Note sous arrêt de la Cour d'appel d'Aix du 10 mars 1880, S., 81. 2. 49.
- LALOU. — Chronique au Dalloz hebdomadaire, année 1929 (Chr. p. 9-12).
- LAURENT. — Principes de Droit civil français, 5^e éd., 33 vol., Bruxelles, 1893.
- LAURENT (J.-C.). — L'apparence dans le problème des qualifications juridiques, Thèse Caen, 1931.
- LEIRIS (P. de). — De la théorie fiscale des nullités et des résolutions. Thèse Lyon, 1900.
- LOYER (J.). — Les actes inexistantes. Thèse Rennes, 1908.
- MAGUÉRO (E.). — Traité alphabétique des droits d'enregistrement, de timbre et d'hypothèques, 2^e éd., 3 vol., Paris, 1909-1911.

- MATON (A.). — Principes de droit fiscal, timbre, enregistrement, succession, 2 vol., Bruxelles, 1891-1892.
- MER (G.). — Code de l'enregistrement, du timbre, de l'impôt sur le chiffre d'affaires, des impôts sur les actions et obligations, des sociétés ou autres valeurs mobilières, des droits d'hypothèques, Paris, Collection Carpentier, 1923. Supplément, 1926.
- MINOT (L.). — Les principes du droit fiscal en matière d'enregistrement, timbre, sociétés, hypothèques, d'après la jurisprudence de la Cour de cassation et la doctrine, Paris, 1920.
- MOENECLAËY (P.). — De la renaissance du formalisme dans les contrats en droit civil et droit commercial français. Thèse Lille, 1914.
- NAQUET (E.). — Traité théorique et pratique des droits d'enregistrement, 2^e éd., 3 vol., Paris, 1899.
- Note sous Cass. civ., 5 janv. 1910, S., 12. 1. 249.
- NOUAILLÉ (F.). — Etude sur les principales antinomies entre le droit civil et le droit fiscal. Thèse Toulouse, 1896.
- PALVADEAU (A.). — Les cessions de droits sociaux. Droit fiscal et droit civil. Thèse Bordeaux, 1931.
- PERRIN (X.). — La conversion par réduction des actes et des personnes juridiques. Essai d'une théorie en droit français. Thèse Dijon, 1911.
- PIÉDELIEVRE (J.). — Des effets produits par les actes nuls. Essai d'une théorie d'ensemble. Thèse Paris, 1911.
- PILON (E.). — Note sous Cass. req., 11 févr. 1923, et Civ., 10 févr. 1926, D. P., 27. 1. 17.
- Principes et technique des droits d'enregistrement. T. I : Les principes, Paris, Dalloz, 1929.
- PIZE (J.). — Essai d'une théorie générale sur la distinction de l'inexistence et de l'annulabilité des contrats. Thèse Lyon, 1897.
- PLANIOL et RIPERT. — Traité élémentaire de droit civil, 3 vol., Paris, 11^e éd., t. I, 1928; t. II, 1931; t. III, 1932; 12^e éd., t. I, 1932.
- PLANIOL et RIPERT ET DIVERS COLLABORATEURS. — Traité pratique de droit civil français, Paris, 1925-1932. Notamment, t. VI : Les Obligations avec le concours de M. Esmein, Paris, 1930.
- SALMON (P.). — La restitution des droits simples d'enregistrement de l'origine à nos jours. Thèse Lyon, 1920.
- SOLON (V.). — Théorie sur la nullité des actes et des conventions de tout genre en matière civile, 2 vol., Paris, 1840.
- TESTE-LEBEAU. — Dictionnaire analytique des arrêts de la Cour de cassation, en matière d'enregistrement, amendes, domaines, timbre, Paris, 1833, 2 vol.
- TISSIER. — Note sous Cass. req., 30 déc. 1902, S. 03. 1. 237.
- THOMAS (E.). — Des intérêts moratoires en droit fiscal. *Rev. de droit belge*, 1894-1895, p. 354 à 363, 428 à 432.

- TOULLIER. — Le droit civil français suivant l'ordre du code, art. 1 à 1381. Continué et complété par DUVERGIER, 6^e éd., en 7 vol. Principalement : vol. 4, 1^{re} partie, ancien tome septième, Paris, 1846-1848.
- TROTABAS (L.). — Les rapports du droit fiscal et du droit privé. D. H., 1926, Chronique, p. 29-32.
- Essai sur le droit fiscal. *Rev. de science et de législ. fin.*, 1928, p. 201-236.
 - La nature juridique du contentieux fiscal en droit français, dans *Mélanges Hauriou*, 4 vol., Paris, Sirey, 1929.
 - Note sous Cons. d'Et., 3 févr. 1925, D. P., 25. 3. 25.
 - Note sous Cons. d'Et., 31 mars 1925 (2 arrêts), D. P., 25. 3. 57.
 - Note sous Cons. d'Et., 29 avril 1926, D. P., 27. 3. 49.
 - Note sous Cons. de préf. de la Seine, 11 juill. 1928, et Cons. de préf. interdépartemental de Versailles, 9 nov. 1928, D. P., 29. 3. 41.
 - Note sous Cass. civ., 25 oct. 1927, D. P., 29. 1. 31.
 - Note sous Cons. d'Et., 23 déc. 1927, et 8 mars 1929, D. P., 30. 3. 65.
- VALETTE. — Mélanges de droit et de jurisprudence recueillis par Hérold et Lyon-Caen, 2 vol., Paris, 1880.
- WAHL (A.). — Traité de Droit fiscal, en 3 vol., t. I et t. II. Enregistrement, Paris, 1902-1903.
- Note sous Cass. req., 7 mars 1893, S., 94. 1. 41.
 - Note sous Cass. civ., 6 avril 1903, S. 04. 1. 273.
- ZACHARIAE. — Cours de droit civil français. Traduit de l'allemand sur la 5^e édition. Annoté et rétabli suivant l'ordre du Code Napoléon, par G. Massé et Ch. Vergé, Paris, 1834-1860, 5 vol.

II. — Revues et Périodiques.

- Le contrôleur de l'enregistrement*, recueil du notariat contenant toutes les décisions administratives et judiciaires sur l'enregistrement, le timbre, les hypothèques et le notariat (Championnière, Rigaud, Leroux, fondateurs, Paris).
- Dalloz*, recueil périodique et critique de jurisprudence, de législation et de doctrine, Paris (D. ou D. P.).
- recueil hebdomadaire de jurisprudence, Paris (D. H.).
- Décisions du ministre des Finances.
- Délibérations du conseil d'administration.
- Gazette du Palais*.
- Instructions générales de l'Administration* (I. G.).
- Journal de l'enregistrement et des domaines*, Paris (J. E.).
- Journal des notaires et des avocats* (J. N.).
- Journal du notariat, des hypothèques et de l'enregistrement*.

Journal du Palais (J. P.).

Nouvelle revue historique de droit français et étranger, Paris.

Recueil des arrêts du Conseil d'Etat statuant au contentieux, des décisions du Tribunal des conflits et de la Cour des comptes, Paris (Recueil Lebon).

Recueil de la Gazette des tribunaux, journal de jurisprudence et des débats judiciaires, Paris.

Répertoire périodique de l'enregistrement, des domaines et des hypothèques, directeur Le Bertre-Garnier, fondé en 1834, Paris (R. P. ou Garnier R. P.).

Revue de l'enregistrement, du domaine et du timbre, fondée en 1891. E. Maguéro, directeur, Paris (R. E.).

Revue de droit belge, fondée en 1886, Bruxelles.

Revue du notariat et de l'enregistrement, Paris.

Revue de science et de législation financières, Paris.

Revue trimestrielle de droit civil, Paris.

Sirey, recueil général des lois et des arrêts, Paris (S.).

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
INTRODUCTION	5
CHAPITRE PREMIER. — <i>Etude doctrinale</i>	19
SECTION PREMIÈRE. — LA THÉORIE DES NULLITÉS DANS L'ANCIEN DROIT ET AU DÉBUT DU XIX ^e SIÈCLE	21
§ I. — <i>Doctrine civiliste</i>	22
N ^o 1. — Ancien droit	22
N ^o 2. — La doctrine civiliste de la première moitié du XIX ^e siècle	25
§ II. — <i>Doctrine fiscale</i>	28
N ^o 1. — Ancien droit	29
N ^o 2. — La doctrine fiscale du début du XIX ^e siècle,	33
I. — Les actes nuls	34
II. — Les actes imparfaits	38
SECTION II. — LA THÉORIE DES NULLITÉS DANS LA SECONDE MOITIÉ DU XIX ^e SIÈCLE	44
§ I. — <i>Doctrine civiliste</i>	44
N ^o 1. — La distinction de l'inexistence et de la nullité	45
N ^o 2. — Les effets produits par les actes nuls	49
§ II. — <i>Doctrine fiscale</i>	51
N ^o 1. — Les nullités	51
I. — Rappel des théories civilistes	51
II. — Le principe de droit fiscal et ses justifi- cations	53
III. — Les restrictions au principe	59
N ^o 2. — L'imperfection	60
SECTION III. — LA THÉORIE DES NULLITÉS A L'ÉPOQUE MODERNE..	66
§ I. — <i>Doctrine civiliste</i>	67
N ^o 1. — Nature de la nullité	67

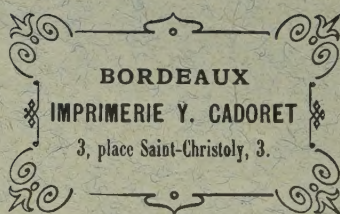
	Pages
N° 2. — Les distinctions proposées	70
N° 3. — Les effets produits par l'acte nul	79
§ II. — <i>Doctrine fiscale</i>	83
N° 1. — Les nullités en droit fiscal moderne	84
N° 2. — La théorie de l'imperfection	89
CHAPITRE II. — Etude jurisprudentielle	97
SECTION PREMIÈRE. — LA JURISPRUDENCE CIVILISTE ET LA THÉORIE DES NULLITÉS	98
§ I. — <i>La distinction de l'inexistence et de la nullité.</i>	98
§ II. — <i>La distinction des nullités absolues et des nul- lités relatives. Ses intérêts</i>	102
§ III. — <i>La jurisprudence et les actes dépourvus de si- gnature</i>	108
SECTION II. — LA JURISPRUDENCE FISCALE ET LA DISTINCTION DES NULLITÉS ABSOLUES ET RELATIVES	113
§ I. — <i>Les prétendues hésitations de la jurisprudence à ses débuts</i>	113
§ II. — <i>La fixation de la jurisprudence vers le milieu du XIX^e siècle dans le sens de la non-distinction entre les nullités pour la perception du droit proportionnel. Le principe et ses applications</i>	121
N° 1. — Nullités relatives	123
N° 2. — Nullités absolues	125
I. — Nullités de fond	125
II. — Nullités de forme	130
N° 3. — Acte passé en conséquence d'un acte vicié.	133
§ III. — <i>Les arguments invoqués par notre jurisprudence en faveur de la perception</i>	135
N° 1. — Le receveur n'est pas juge de la nullité.	135
N° 2. — L'acte nul peut produire certains effets.	137
N° 3. — La nullité laisse subsister une obligation naturelle.	138
N° 4. — L'idée de propriété apparente	138
N° 5. — La responsabilité des parties les empêche de se prévaloir de la nullité	139
SECTION III. — LA JURISPRUDENCE FISCALE ET L'IMPERFECTION ..	142

	Pages
§ I. — <i>L'absence de consentement, cause d'imperfection en droit fiscal. Les actes à plusieurs dates</i>	143
N° 1. — <i>L'absence de consentement, cause d'imperfection en droit fiscal</i>	143
I. — <i>Comment se révèle l'absence de consentement</i>	143
II. — <i>Quels sont les consentements nécessaires à la perfection d'un acte juridique ?</i>	151
a) <i>Pluralité de consentements</i>	151
b) <i>Etude de quelques actes pour lesquels la nécessité de certains consentements est particulièrement discutée</i>	153
N° 2. — <i>Les actes à plusieurs dates</i>	159
§ II. — <i>Les actes administratifs</i>	162
§ III. — <i>Imperfection pour défaut d'un élément de fond essentiel autre que le consentement</i>	165
§ IV. — <i>Imperfection de forme</i>	171
CHAPITRE III. — Etude critique et synthétique	175
SECTION PREMIÈRE. — LES NULLITÉS AU SENS STRICT	177
§ I. — <i>Les traces de l'influence civiliste dans la théorie fiscale des nullités</i>	177
N° 1. — <i>Etude préliminaire du droit civil par la doctrine fiscale</i>	177
N° 2. — <i>Identité de méthodes dans l'argumentation</i>	181
N° 3. — <i>Utilisation de principes civilistes dans l'argumentation fiscale</i>	185
§ II. — <i>La solution fiscale est-elle opposée ou correspond-elle aux principes civilistes ?</i>	191
N° 1. — <i>Critique des arguments invoqués en faveur de la perception</i>	194
I. — <i>Les arguments de textes</i>	194
II. — <i>Les arguments historiques</i>	198
III. — <i>Le receveur n'est pas juge de la nullité</i>	200
IV. — <i>La crainte de la fraude</i>	204
V. — <i>La faute des parties</i>	205
N° 2. — <i>La vraie raison de la théorie fiscale</i>	206
N° 3. — <i>Rejet des systèmes intermédiaires</i>	209
N° 4. — <i>Réponse aux objections que l'on peut adresser à la théorie fiscale</i>	211

	Pages
I. — Nature de la nullité	211
II. — Droit pour la Régie d'invoquer la nullité.	214
N° 5. — La théorie fiscale et le droit civil. L'apparence	221
SECTION II. — L'IMPERFECTION	226
§ I. — <i>Ressemblances et différences entre l'inexistence et l'imperfection</i>	227
N° 1. — Les cas d'inexistence qui ne sont pas des cas d'imperfection	228
I. — La violation des prescriptions légales d'ordre public	228
II. — Le défaut de formes solennelles	231
III. — L'absence d'objet ou d'un élément spécial à la convention	235
IV. — Consentement non valablement donné.	239
N° 2. — Quand y a-t-il imperfection au sens du droit fiscal ?	244
I. — Caractères de l'acte imparfait	244
A. — L'imperfection est due à l'absence du consentement d'une partie.	245
B. — L'imperfection est beaucoup plus une question de fond qu'une question de forme	247
II. — A quoi correspond, en droit civil, l'acte imparfait ?	250
§ II. — <i>Le problème de l'imperfection révèle-t-il une antinomie entre le droit civil et le droit fiscal ?</i>	255
N° 1. — L'imperfection et la théorie nouvelle des nullités	255
N° 2. — Pourquoi le droit fiscal n'a pu tenir compte de la théorie classique de l'inexistence	257
N° 3. — Comment se justifie, en droit civil, la théorie de l'imperfection	260
CONCLUSION	267
BIBLIOGRAPHIE	275

ERRATA

- Page 9, ligne 18, *supprimer* les deux virgules.
- Page 10, note 13, *au lieu de* : *op. cit.*, 105, *lire* : *op. cit.*, n° 105.
- Page 14, note 21, ligne 2, *au lieu de* : *Obligations*, p. M. Esmein, *lire* : *Obligations*, par M. Esmein.
- Page 30, note 20, *au lieu de* : éd. 1621, p. 2637, *lire* : éd. 1621, c. 2367.
- Page 48, note 11, ligne 3, *au lieu de* : *la distinction, sur l'inexistence et sur l'annulabilité des contrats*, *lire* : *la distinction de l'inexistence et de l'annulabilité des contrats*.
- Page 82, ligne 26, *au lieu de* : problèmes, particulièrement intéressants, *lire* : problèmes particulièrement intéressants.
- Page 114, note 1, ligne 1, *au lieu de* : 24 germinal, an X, *lire* : 24 germinal an X.
- Page 117, ligne 9, *au lieu de* : droits décernés, *lire* : droits décernée.
- Page 129, *supprimer* la note 39 au bas de la page.
- Page 185, ligne 16, *au lieu de* : pour la résolution des problèmes, *lire* : pour la solution des problèmes.
- Page 221, note 81, ligne 8, *au lieu de* : fort importantes. « 4° Le droit, *lire* : fort importantes... 4° Le droit.
- Page 238, ligne 18, *au lieu de* : impossibilité physique ⁽³³⁾. Dans, *lire* : impossibilité physique. » ⁽³³⁾. Dans.
- Page 252, note 57, *au lieu de* : Cass., 15 avr. 1913 (S. 20. 1. 113), *lire* : Cass., 15 avr. 1913 (S. 20. 1. 113, note R. Demogue).
-



BORDEAUX

IMPRIMERIE Y. CADORET

3, place Saint-Christoly, 3.